أثر التدقيق الداخلي على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان

The Impact of Internal Audit on Earnings Management in the Industrial Companies Listed in Amman Bourse

إعداد

أحمد يوسف أبو جبريل

الرقم الجامعي: (20129014)

المشرف

أ.د. علي عبد القادر الذنيبات

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في تخصص المحاسبة

كلية الدراسات العليا

جامعة الزرقاء

الزرقاء-الأردن

الفصل الدراسي الثاني 2015/2014

ب

جامعة الزرقاء

أنموذج تفويض

أنا أحمد يوسف أبو جبريل أفوض جامعة الزرقاء بتزويد نسخ من رسالتي للمكتبات، أو المؤسسات، أو الهيئات،أو الأشخاص عند طلبهم حسب التعليمات النافذة في الجامعة.

التوقيع:

التاريخ: 3/5/2015

Zarqa University

Authorization Form

I am Ahmad Yousef Abu Jebrel, authorize Zarqa University to supply copies of my thesis to libraries or establishments or individuals on request, according to the University regulations.

Signature:

Date :

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة وعنوانها: " أثر التدقيق الداخلي في إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان"، وأجيزت بتاريخ 19 / 5 /2015.

أعضاء لجنة المناقشة:

الإسم		التوقيع
الأستاذ الدكتور علي عبدالقادر الذنيبات	رئيساً و مشرفاً	
الدكتور عبد الرزاق محمد عثمان	عضواً داخلياً	
الدكتور توفيق حسن عبد الجليل	عضواً خارجياً	

الاهداء

إذا كان الإهداء يعبر ولو بجزء من الوفاء

فالإهداء إلى

النّبي الأمي معلم البشرية، ومنبع العلم، وسيد الخلق، وأشرف المرسلين سيدنا محمد(صلى الله عليه وسلم)

إلى من كانا سبب وجودي بعد الله عز وجل ، من ربياني صغيراً ولم يبخلا عني بشيء ، رحمك الله يا *والدي*، وأمد الله في عمر *أمي*، وأحسن ختامها، وجزاها عني خير الجزاء

رفيقة دربي..... إلى من سارت معي نحو الحلم خطوة بخطوة بذرناه معا وحصدناه معا وسنبقى معا بإذن الله..... *زوجتي*

فلذات الكبد، وأسباب استمرار الحياة .... *يمان* و*ريتال*.... *أبنائي*

والصغيرة الجميلة ابنة أخي *وتين*

من هم أقرب إلي من روحي..... إلى من شاركني حضن الأم، وبهم أستمد عزتي....*إخوتي*

الذين تسكن صورهم، وأصواتهم أجمل اللحظات، والأيام التي عشتها.... *مراد* و *سالم*.... *أصدقائي*

كل من ساعدني في إنجاز هذا العمل..... شكري الجزيل وامتناني

أهدي هذا الجهد المتواضع

الباحث

أحمد أبو جبريل

شكر وتقدير

الحمد لله ذي المن والفضل والإحسان، حمداً يليق بجلاله وعظمته. وصَلِّ اللهم على خاتم الرسل، من لا نبي بعده، صلاةً تقضي لنا بها الحاجات، وترفعنا بها أعلى الدرجات، و تبلّغنا بها أقصى الغايات من جميع الخيرات، في الحياة وبعد الممات. ولله الشكر أولاً وأخيراً، على حسن توفيقه، وكريم عونه، وعلى ما منَّ، وفتح به عليَّ من إنجاز لهذه الرسالة، بعد أن يسّر العسير، وذلّل الصعب، وفرَّج الهم.

كما أَدِينُ بعظيم الفضل والشكر والعرفان بعد الله سبحانه وتعالى في إنجاز هذا البحث، وإخراجه بالصورة المرجوة، إلى المشرف على الرسالة: الأستاذ الدكتور/ "علي الذنيبات، الذي منحني كثيراً من وقته، وجهده، وتوجيهاته، وإرشاداته، وآرائه القيمة. ومدَّ يد العون لي دون ضجر للسير قدماً بالدراسة نحو الأفضل سائلاً المولى القدير أن يجزيه عني خير الجزاء، ويثيبه الأجر إن شاء الله.

ولا يفوتني في هذه العجالة تسجيل شكري إلى كافة الأساتذة الكرام من أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة الزرقاء لكل ما قدموه لي طوال الفترة الدراسية، وأتوجه لكل من مد لي يد العون، ممن لم تسعفني الذاكرة بذكرهم بالشكر، فجزاهم الله عني خير الجزاء.

وختاماً أسال الله العلي القدير أن يكون هذا العمل خالصاً لوجهه، وأن يجعله علماً نافعاً، ويسهّل لي به طريقاً إلى الجنة.

الباحث

أحمد أبو جبريل

فهرس المحتويات

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

قائمة الملاحق

أثر التدقيق الداخلي على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان

إعداد

أحمد يوسف أبو جبريل

إشراف

أ.د. علي عبد القادر الذنيبات

ملخص الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من تأثير التدقيق الداخلي في إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان. وبشكل أكثر تفصيلاً هدفت إلى التحقق من أثر استقلالية التدقيق الداخلي، وكفاءة العاملين في التدقيق الداخلي، والعناية المهنية للتدقيق الداخلي، ونطاق عمل التدقيق الداخلي في إدارة الأرباح ممثلة بالمستحقات الاختيارية.

ولتحقيق هذه الأهداف؛ قام الباحث بتحليل القوائم المالية للشركات عينة الدراسة، والبالغ عددها (33) شركة صناعية مساهمة عامة مدرجة أسهمها في بورصة عمان، لقياس المتغير التابع ممثلاً بالمستحقات الاختيارية، حيث تم استخدام أنموذج جونز المعدل. كما قام الباحث بتصميم استبانة وفق ما تطلبته فرضيات الدراسة، ومتغيراتها لقياس المتغيرات المستقلة، واشتملت الاستبانة على أربعة مجالات متعلقة بكل من: استقلالية التدقيق الداخلي، وكفاءة العاملين في قسم التدقيق الداخلي، ونطاق عمل التدقيق الداخلي، والعناية المهنية للعاملين في قسم التدقيق الداخلي. وقد استخدم الباحث أسلوب المنهج الوصفي التحليلي، و أسلوب المنهج القياسي الكمي لمناسبتهما لهذه الدراسة، ولأداتها في وصف الظاهرة، وتحليل بياناتها، وبيان العلاقة بين مكوناتها. وتم توزيع الاستبانة على خمسة وستين مدققاً داخلياً في الشركات عينة الدراسة، وقد تم استرداد (58) استبانة صالحة للتحليل الإحصائي. وتم استخدم تحليل الانحدار المتعدد لاختبار فرضيات الدراسة. وقد أظهرت نتائج الدراسة وجود أثر إيجابي ذي دلالة إحصائية لكل من استقلالية التدقيق الداخلي، وكفاءة العاملين في قسم التدقيق الداخلي، ونطاق عمل التدقيق الداخلي، والعناية المهنية للعاملين في قسم التدقيق الداخلي على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة أسهمها في بورصة عمان، أي كلما زادت استقلالية التدقيق الداخلي,و كفاءة العاملين في قسم التدقيق الداخلي، ونطاق عمل التدقيق الداخلي، والعناية المهنية للعاملين في قسم التدقيق الداخلي أدى إلى التقليل، أو الحد من ممارسة إدارة الأرباح في الشركات.

وقد أوصى الباحث بمجموعة من التوصيات كان من بينها: ضرورة نشر التوعية من قبل الجهات المعنية في سوق عمان المالي حول المخاطر التي قد تترتب على ممارسات إدارة الأرباح، وضرورة زيادة فاعلية الدور الرقابي لقسم التدقيق الداخلي، للحد من ممارسات إدارة الأرباح من قبل إدارات الشركات الصناعية.

الفصل الأول:الإطار العام للدراسة

(1-1) المقدمة.

(2-1) مشكلة الدراسة.

(3-1) أهمية الدراسة.

(4-1) أهداف الدراسة.

(5-1) فرضيات الدراسة.

(6-1) أنموذج الدراسة.

(7-1) حدود الدراسة.

(8-1) التعريفات الإجرائية.

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

(1-1) المقدمة:

تُعد وظيفة التدقيق الداخلي من أهم الوظائف في الشركات، فهي أداة تسعى لتفعيل النظم الرقابية وظهرت أهمية هذه الوظيفة نتيجة للتطورات المالية، والتوسع الكبير في حجم الأعمال، وزيادة حدة المنافسة بين الشركات، مما أدى إلى إضعاف قدرة الإدارة على القيام بالوظائف الرقابية، والتدقيقية المنوطة بها كما تُعد وظيفة التدقيق الداخلي نوعاً من الأدوات الرقابية التي يتم من خلالها فحص المكونات الرقابية الأخرى وتقييم كفاءتها وفاعليتها، فهي بؤرة التركيز في هيكل الرقابة المسؤول عن التحقق من قدرة بقية الأدوات الرقابية على حماية الأصول، والتأكد من سلامة البيانات المالية، ومدى الالتزام بالسياسات الإدارية، ورفع الكفاءة التشغيلية (خليل، 2003).

وقد مرت وظيفة التدقيق الداخلي بتطورات كبيرة، فتغيرت من وظيفة متصيدة للأخطاء، والانحرافات إلى أداة فعَالة في خدمة الإدارة، حيث أصبحت تساهم في تصميم نظام الرقابة الداخلية وتطويره، وتدعيم ما يسمى بحوكمة الشركات، والمساهمة في تقييم الأداء والفاعلية، وبالتالي تحقيق أقصى درجات الكفاءة ويمتد تأثير هذه الوظيفة إلى خارج نطاق الشركة، حيث يُعتمد عليها من قبل المدقق الخارجي بشكل كبير خاصة في تحديد حجم العينة (جربوع والحلو،2004).

وقد عرف معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية التدقيق الداخلي بأنه " نشاط توكيدي استشاري مستقل، وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمنشأة، وتحسين عملياتها، وهو يساعد المنشأة على تحقيق أهدافها من خلال إيجاد منهج منظم، ومنضبط لتقييم عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحاكمية المؤسسية وتحسين فاعليتها" (IIA,2011)، International Internal Auditors إن أنشطة التدقيق الداخلي تتم داخل شركات تختلف عن بعضها بعضاً من حيث الأهداف، والأحجام، والهياكل التنظيمية، لذلك فقد حدد معهد المدققين الداخليين الأمريكي في مقدمة معايير الممارسة المهنية أهدافاً لهذه المعايير منها: توضيح المبادئ الأساسية لممارسة التدقيق الداخلي،ووضع إطار لأداء القيمة المضافة إلى تحقيقها أنشطة التدقيق الداخلي وتعزيزها إلى أوسع مدى ممكن، ووضع أسس لقياس أداء التدقيق الداخلي وتقييمه، وتحسين العمليات التنظيمية والتشغيلية (IIA,2011).

وتناول عدد من الباحثين دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسة إدارة الأرباح، وضمان جودة رقم الأرباح المعد وفقاً لأساس الاستحقاق ، حيث أشارت بعض الدراسات الحديثة إلى وجود اعتقاد بأن وجود أداء جيد للتدقيق الداخلي يمكن أن يؤدي إلى التقليل من ممارسة إدارة الأرباح (Prawitt et- al., 2009)

وقد توصلت الدراسات التطبيقية في هذا المجال إلى وجود علاقة بين جودة التدقيق الداخلي وجودة الأرقام المحاسبية التي تم إعدادها وفقاً لأساس الاستحقاق ، ومن أهم هذه الأرقام رقم الأرباح (مبارك ، 2008) .

وتُعرَف إدارة الأرباح محاسبياً بأنها "اختيار للسياسات المحاسبية من جانب الوحدة الاقتصادية لتحقيق أهداف معينة للإدارة ، وتحدث عندما يستخدم المديرون المرونة المتاحة لهم للاختيار بين الطرق والسياسات المحاسبية ، وكذلك حالات التقدير، والحكم الشخصي لبعض البنود الظاهرة في التقارير المالية لهيكلة الصفقات ، ولتعديل التقارير المالية ، سواء أكانت لتضليل بعض أصحاب المصلحة حول الأداء الاقتصادي للوحدة الاقتصادية ، أم للتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية الواردة بالتقارير (الداعور وعابد، 2009) . وحسب **Healy & Wahlen,(1999)**. فإن " إدارة الأرباح تتحقق عندما يقوم المديرون باستخدام الحكم الشخصي في إعداد البيانات المالية ، وإعادة هيكلة العمليات بهدف تعديل البيانات المالية إما بتضليل المساهمين بشأن الأداء الاقتصادي للشركة ، أو لإبرام تعاقدات باستخدام الأرقام المحاسبية".

ومما يلاحظ من هذه المقدمة أن أنشطة التدقيق الداخلي ذات صلة واضحة بعملية إدارة الأرباح حيث أن أهداف التدقيق الداخلي الواضحة في التعريف السابق تشير إلى أهمية دوره في الحد من تلاعبات الإدارة .

ومن هنا تبدأ أهمية التدقيق الداخلي الموضوعي، والمستقل في الحد من ممارسة إدارة الأرباح، وبذلك فإن هذه الدراسة سوف تتناول هذا الموضوع للتحقق من مدى قيام التدقيق الداخلي بذلك.

(1-2) مشكلة الدراسة:

تتمثل مشكلة الدراسة في التحقق مما إذا كان هناك علاقة بين التدقيق الداخلي، وإدارة الأرباح، وذلك لأهمية وظيفة التدقيق الداخلي من جانب، ولخطورة ممارسة إدارة الأرباح في القوائم المالية من جانب آخر ، والذي يؤدي إلى ظهور أرقام محاسبية مضللة عما يمكن أن تكون عليه في ظل غياب إدارة الأرباح ، ومن ثم عرضه على المستخدمين مما ينعكس سلباً على قراراتهم، و يؤدي إلى السؤال الآتي:

ما أثر التدقيق الداخلي على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان؟

ويتفرع عن هذا السؤال الأسئلة الفرعية الآتية:

1. ما أثر استقلالية التدقيق الداخلي على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان؟.
2. ما أثر كفاءة العاملين في قسم التدقيق الداخلي على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان؟.
3. ما أثر نطاق عمل التدقيق الداخلي على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان؟
4. ما أثر العناية المهنية للعاملين في قسم التدقيق الداخلي في الأعمال التنفيذية على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان؟
5. ما أثر حجم الشركة على العلاقة بين التدقيق الداخلي وإدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان؟

(1-3) أهمية الدراسة:

تأتي أهمية هذه الدراسة من خلال الوقوف على أهمية التدقيق الداخلي في الحد من إدارة الأرباح، حيث تقوم الشركات بإدارة استثمارات كبيرة وامتلاكها، وتسعى جاهدة لتحقيق أعلى عائد كي تضمن استمراريتها، وإرضاء ملاكها، وتأتي هنا مسؤولية المدقق الداخلي التي تمليها عليه المهنة للحد من هذه الظاهرة، وهذا ما يميز هذه الدراسة حيث توضح من خلال عوامل رئيسية متوفرة في قسم التدقيق الداخلي (الاستقلالية، والكفاءة، ونطاق العمل، والعناية المهنية) وأثرها على إدارة الأرباح، ويتوقع أن تؤدي نتائج هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على أهمية الركائز الأساسية للتدقيق الداخلي في

الحد من ممارسة إدارة الأرباح . وأن نتائج هذه الدراسة يتوقع أن تؤكد على أهمية التدقيق الداخلي في الحد من إدارة الأرباح، وبالتالي فإن ذلك يساعد في التركيز على عناصر التدقيق الداخلي من استقلالية، وكفاءة، وعناية مهنية، ونطاق العمل مما سيعود على كافة مستخدمي البيانات المالية بالفائدة .

(1-4) أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف الآتية:

1. التعرف إلى مفهوم إدارة الأرباح.
2. التعرف إلى أهمية التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وأثرها في إدارة الأرباح.
3. التعرف إلى تأثير استقلالية التدقيق الداخلي في إدارة الأرباح.
4. التعرف إلى تأثير كفاءة العاملين في قسم التدقيق الداخلي في إدارة الأرباح.
5. التعرف إلى تأثير نطاق العمل في قسم التدقيق الداخلي في إدارة الأرباح.
6. التعرف إلى تأثير درجة العناية المهنية في قسم التدقيق الداخلي في إدارة الأرباح.
7. التعرف إلى أثر حجم الشركة على العلاقة بين التدقيق الداخلي، وإدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان؟
8. توفير أرضية ومعلومات دقيقة للمستثمرين والجهات ذات العلاقة لاتخاذ قراراتهم الأقتصادية .

(1-5) فرضيات الدراسة:

الفرضية الرئيسة:

H0: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتدقيق الداخلي في إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

ويتفرع منها الفرضيات الآتية:

H0-1: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستقلالية التدقيق الداخلي على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

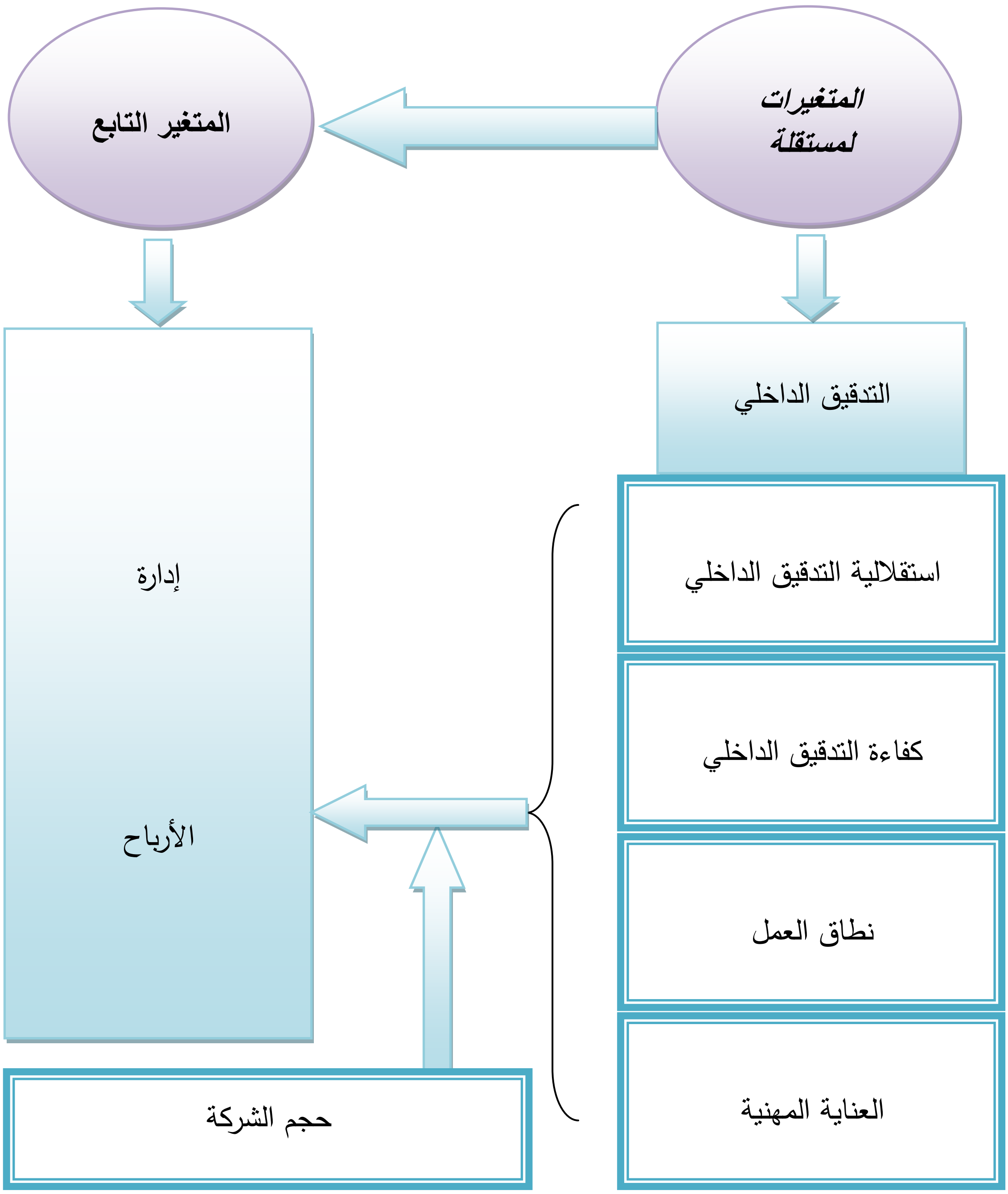
H0-2: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لكفاءة العاملين في قسم التدقيق الداخلي على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

H0-3 : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لنطاق العمل في قسم التدقيق الداخلي على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

H0-4: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للعناية المهنية للعاملين في قسم التدقيق الداخلي على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

H0-5: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لحجم الشركة على العلاقة بين التدقيق الداخلي وإدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

(1-6) أنموذج الدراسة:



شكل (1): العلاقة بين متغيرات الدراسة

المصدر: إعداد الباحث

يتضح من انموذج الدراسة بأن الباحث سيقوم بقياس تأثير التدقيق الداخلي وعناصره من استقلالية التدقيق الداخلي وكفاءة التدقيق الداخلي ونطاق عمل التدقيق الداخلي والعناية المهنية على إدارة الأرباح ، ومن ثم قياس تأثير حجم الشركة على العلاقة بين التدقيق الداخلي وإدارة الأرباح .

(1-7) حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة فيما يأتي:

الحدود المكانية: تم إجراء هذه الدراسة على الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، وبذلك تتحدد هذه الدراسة في القطاع الصناعي.

الحدود البشرية: اقتصرت عينة الدراسة على المدققين الداخليين في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

الحدود الزمانية: هي الفترة التي تتوفر فيها القوائم المالية للشركات عينة الدراسة وهي من (2009-2013).

(1-8) التعريفات الإجرائية:

التدقيق الداخلي: فعالية تقييمية استشارية مقامة ضمن المنشأة لغرض خدمتها لتقييم كفاءة الحوكمة في المنشأة وتحسينها ، وإدارة المخاطر، وعمليات الرقابة الداخلية (IFAC,2013).

استقلال التدقيق الداخلي: ارتباط التدقيق الداخلي بأعلى مستوى إداري، وأن يكون متحرراً من أية مسؤولية تشغيلية (ISA no. 610).

كفاءة التدقيق: أي أن يتم التدقيق الداخلي من قبل أشخاص لديهم التدريب الفني، والتأهيل المهني المناسب للعمل كمدققين داخليين.

نطاق العمل: طبيعة المهام المكلف بها التدقيق الدخلي ومداها: من تدقيق مالي، وتشغيلي، والتزام.

العناية المهنية: ممارسة الحذر المهني خلال عملية التدقيق .

حجم الشركة: حجم الشركة مقاساً بحجم الأصول.

إدارة الأرباح: اختيار للسياسات المحاسبية من جانب الوحدة الاقتصادية لتحقيق أهداف معينة للإدارة ، وتحدث عندما يستخدم المديرون المرونة المتاحة لهم للاختيار بين الطرق، والسياسات المحاسبية ،

وكذلك حالات التقدير، والحكم الشخصي لبعض البنود الظاهرة في التقارير المالية لهيكلة الصفقات ، ولتعديل التقارير المالية ، سواء أكانت لتضليل بعض أصحاب المصلحة حول الأداء الاقتصادي للوحدة الاقتصادية ، أم للتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية الواردة بالتقارير .

الفصل الثاني

الإطار النظري، والدراسات السابقة

(2-1) المبحث الأول: التدقيق الداخلي.

(2-2) المبحث الثاني: إدارة الأرباح.

(2-3) المبحث الثالث: الدراسات السابقة.

الفصل الثاني

الإطار النظري، والدراسات السابقة

يهدف هذا الفصل إلى تعريف المفاهيم المتعلقة بالتدقيق الداخلي، ومكوناته، وإدارة الأرباح ، وذلك للتوصل إلى إطار مفاهيمي نظري يعد أساساً للدراسة الميدانية.

وسيتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث بحيث يتناول المبحث الأول التدقيق الداخلي ، والمبحث الثاني يتناول إدارة الأرباح ، فيما يتناول المبحث الثالث مراجعة لأهم الأدبيات التي غطتها الدراسات السابقة حول موضوع هذه الدراسة.

الإطار النظري

المبحث الأول: التدقيق الداخلي

(2-1-1) المقدمة

لقد كان لظهور الثورة الصناعية أثر كبير على الأنشطة الاقتصادية من حيث تنظيمها، وعملها، بحيث يظهر هذا جليا من خلال انفصال الملكية عن إدارة الشركة، على خلاف ما كان سابقا، وبالتالي لم يعد لملاك الشركة قدرة مباشرة على تسييرها، ومراقبتها، وبالتالي أصبح من الضروري وجود طرف ثالث آخر محايد يطلِع من خلاله المتعاملون على حالة الشركة، وفى الوقت نفسه يقدم النصح للإدارة من أجل تصحيح الأخطاء، والتلاعبات التي قد تحدث، وهذا عن طريق التدقيق الذي يقوم به في الشركة.

وكذلك يعد التدقيق الداخلي أحد النظم الفعالة التي تؤدي إلى تحقيق أهداف الشركة، ومراقبة أدائها وأداء موظفيها، حيث لا تغطي عملية التدقيق الداخلي المهام المالية للشركة فحسب، بل تغطي جميع العمليات، والنظم الإدارية، والتنفيذية في الشركة بما يضمن لأصحاب المنظمات تطبيق السياسات، واللوائح، والقرارت التي تم إصدارها بكفاءة وفاعلية.

وسيتناول هذا المبحث التدقيق الداخلي كونه يمثل جزءاً رئيساً من هذه الدراسة حيث أنه يمثل المتغير المستقل .

(2-1-2) مفهوم التدقيق الداخلي وتعريفه

دعت الحاجة في منظمات الأعمال في بدايات القرن العشرين إلى اكتشاف الأخطاء، والغش، والتلاعب في هذه المنظمات، وذلك بسبب كبر أحجام الشركات، وتوسعها، وزيادة التعقيد في العمليات، واللامركزية في الإدارة، ولكي تقوم هذه المنظمات بهذه المهمة على أكمل وجه، وَجب عليها إيجاد أشخاص يتمتعون بصفة الحياد والموضوعية في إيصال مختلف التقارير، والقوائم لمن يهمهم الأمر، وعلى هذا الأساس نشأ التدقيق الداخلي لمساعدة الشركات على تلبية هذه المتطلبات.

وأدى حدوث ظاهرة الغش، والاحتيال، والتلاعب في الشركات من أطراف داخلية، أو مخاطر الاحتيال الخارجية التي تستغل الثغرات الرقابية إلى الحاجة أكثر للتدقيق الداخلي، وأشار (المدلل، 2007)إلى أن مهنة التدقيق سواء التدقيق الداخلي أو التدقيق الخارجي تواجه تحدياً خطيراً بسبب فساد الإدارات العليا، وعجز المدققين الخارجيين عن اكتشاف تجاوزهم، وتواطؤهم.

هناك عدد من التعريفات للتدقيق الداخلي ، فقد عرفه معهد المدققين الداخلين عام 1947 في أول نشرة أصدرها بعنوان "Statement of Responsibilities of the Internal Auditor"، بأنه "النشاط التقييمي المحايد الذي يتم داخل المنشأة بقصد مراجعة العمليات المحاسبية، والمالية كأساس لتقديم الخدمات الوقائية للإدارة" (IIA,1947)، وقام المعهد أيضاً بتحديث التعريف كلما اقتضت التطورات المهنية، وتطور المنشآت والمشروعات.

وكذلك عرفه الاتحاد الدولي للمحاسبين بأنه "فعالية تقييمية استشارية مقامة ضمن المنشأة لغرض خدمتها لتقييم الحوكمة في المنشأة وتحسين كفاءتها، وإدارة المخاطر، وعمليات الرقابة الداخلية (IFAC,2013).

ويرى الباحث من خلال التعريفات السابقة للتدقيق الداخلي، بأنها وظيفة تتجاوز التدقيق المالي والمحاسبي، فهي تشمل المجالات الإدارية والتشغيلية، حيث يقوم المدقق الداخلي بتقييم الخطط، والسياسات، واقتراح بدائل مناسبة من حيث استغلال الموارد والكفاءة، كما نلاحظ أن قسم التدقيق الداخلي هو نشاط مستقل داخل الشركة، وأنه عبارة عن أداة رقابية تعمل لخدمة الإدارة، وضمانة أساسية لكفاءة النظم الرقابية وركيزتها، وفاعليتها.

(3-1-2) أهمية التدقيق الداخلي وأهدافه

أصبح التدقيق الداخلي في الشركات من أهم الطرق، والوسائل التي تتبعها الإدارة لغرض الحماية من أي مخاطر قد تؤثر على مركزها المالي، وللتحقق من فاعلية نظام الرقابة الداخلي، إذ يعد التدقيق الداخلي إحدى حلقات الرقابة الداخلية التي تساعد في تحقيق أهداف الإدارة كافة (القاضي، 2008، ص 103)

وتحظى وظيفة التدقيق الداخلي باهتمام كبير، ودعم من قبل مجالس الإدارات، نظراً للفضائح المالية الكبيرة من اختلاسات، وخسائر تكبدتها أكبر البنوك، والمؤسسات في أنحاء العالم.

وتكمن أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في قدرتها على إضافة القيمة، من خلال قيام المدقق الداخلي بدور تقييمي، واستشاري يهدف إلى تحسين فرص إنجاز أهداف الشركة وزيادتها، وتحسين الإجراءات، والعمليات، وتخفيض المخاطر إلى مستويات مقبولة (المجمع العربي للمحاسبين، 2001).

وقد أكدت الهيئات المهنية، والتنظيمية على أهمية التدقيق الداخلي، كونه يساهم بشكل كبير في منع الغش والتزوير واكتشافها، وتحقيق وظيفة التدقيق الداخلي لأهدافها. (العبدلي، 2012، ص 27)

يرى الباحث مما سبق، أن قسم التدقيق الداخلي هو الجهة الوحيدة المستقلة بالشركة التي تستطيع تقديم تأكيد معقول لمجلس الإدارة بأن الشركة تسير في الاتجاه الصحيح لتحقيق الأهداف، والاستراتيجيات التي حددها، ووضعها مجلس الإدارة.

وتتمثل الأهداف الأساسية للتدقيق الداخلي بما يأتي :- (ISA no. 610)

- مراجعة نظام الرقابة الداخلي: يتم تكليف التدقيق الداخلي بمراجعة نظام الرقابة الداخلي، ومراقبة عمليات النظام، والتوصية بإجراء تحسينات على النظام .
- اختبار المعلومات المالية والتشغيلية : وهذا يتضمن مراجعة الوسائل المستعملة لقياس التقارير عن تلك المعلومات وتصنيفها وإعدادها ، والاستفسار الخاص ببنود منفردة بما في ذلك الاختبارات التفصيلية للمعاملات، والأرصدة، والإجراءات .

- مراجعة الجدوى الاقتصادية للعمليات، وكفاءتها، وفاعليتها ، ومن ضمنها الضوابط غير المالية للمنشأة .
- مراجعة الالتزام بالقوانين، والأنظمة، والمتطلبات الخارجية الأخرى ، وكذلك الالتزام بالسياسات، والأوامر الإدارية، والمتطلبات الداخلية الأخرى .
- إدارة المخاطر حيث أن وظيفة التدقيق الداخلي تساعد الشركة من خلال التعرف إلى المخاطر، وتقييم تعرض الشركة لمخاطر كبيرة، وكذلك المساهمة في تحسين إدارة المخاطر، ونظم الرقابة .
- الحوكمة حيث تساعد وظيفة التدقيق الداخلي عملية الحوكمة في الشركة، وذلك من خلال مساعدتها لتحقيق أهدافها بناءً على الأخلاق والقيم .

(2-1-4) نطاق عمل التدقيق الداخلي

يتضمن عمل التدقيق الداخلي المجالات كافة في المنشأة وهو يشمل التدقيق المالي، والتشغيلي والالتزام وفيما يأتي شرح لكل نوع :-

أولاً: التدقيق الداخلي المالي

وهو النوع الشائع من التدقيق يقوم به المدققون التابعون للمنشأة، وذلك لحماية أموال المنشأة، ولتحقيق أهداف الإدارة كتحقيق أكبر كفاية إدارية، وإنتاجية ممكنة للمنشأة ، ويهتم بتتبع القيود المحاسبية للعمليات التبادلية التي تكون المنشأة طرفاً فيها، والتحقق منها حسابياً، ومستندياً، وما يتعلق بها من قوائم وتقارير (ابوبكر ، 2012) .

ثانياً: التدقيق الداخلي التشغيلي

ويسمى أحياناً بالتدقيق الإداري، أو تدقيق الأداء، أو رقابة الأداء، وهو يتعلق بالأنشطة التشغيلية للمنشأة، للحكم على مدى كفاءتها وفاعليتها ومقارنتها بالأهداف المحددة مسبقاً. (عبد الله، 1998)

ويُعرف التدقيق الداخلي التشغيلي أيضاً بأنه "الفحص الشامل للوحدة التشغيلية، أو المنشأة ككل لتقييم أنظمتها المختلفة، و فحص الرقابة الداخلية، والأداء التشغيلي فيها وفقاً لطريقة قياس محددة ضمن الأهداف الإدارية، وذلك للتحقق من كفاءة العمليات التشغيلية واقتصاديتها" (العمري وعبد المغني، 2006، ص:348).

ويساعد التدقيق التشغيلي الإدارة في مجالات مختلفة تتمثل بما يأتي (النونو 2009) :-

1. تقييم أداء الوحدات التشغيلية كلاً على حدا.
2. تأكيد شمولية خطط الإدارة وتجانسها ووضوحها بالنسبة للمستويات التنفيذية.
3. الحصول على معلومات موضوعية عن تنفيذ الخطط والسياسات التي وضعتها الإدارة للوحدات التشغيلية، وفرص تطوير الفعالية والكفاءة في تنفيذها، واستغلال الفرص المتاحة.
4. معرفة نقاط الضعف في الرقابة الإدارية.
5. تأكيد موثوقية التقارير التشغيلية .

ولتحقيق هذه الأهداف على المدقق أن يقيم مختلف الأنشطة، والمجالات التشغيلية مثل الهيكل التنظيمي، والنشاط المحاسبي، وأنشطة الشراء، والتخزين، والإنتاج، والرقابة، والصيانة وغيرها.

ثالثاً: تدقيق الالتزام

ويسمى أيضاً بتدقيق الإذعان، وهو الذي يتعلق بالحصول على الأدلة، وتقييمها لتحديد مدى التزام بعض الأنشطة المالية والتشغيلية للقوانين والقواعد والشروط المحددة وإذعانها، وفي نهاية المهمة يقدم المدقق الداخلي تقارير تبين مدى الالتزام بالقواعد المحددة ، التي توضع من قبل الإدارة أو من قبل جهات أخرى،. (التميمي، 2004)

ويرى الباحث من خلال استعراض مجالات التدقيق الداخلي بأن النوع الأول يشمل المهام التقليدية للمدقق الداخلي التي تبدو قريبة جداً من وظائف المحاسب، أما النوع الثاني وهو التدقيق التشغيلي فتحتاج إلى مدقق ذي كفاءة، وخبرة؛ لأن وظيفته في هذا المجال تتجاوز خبرته المحاسبية إلى الخبرة الإدارية، والاستشارية، والتشغيلية أيضاً، أما النوع الأخير فيهدف إلى التحقق من مدى الالتزام بالقوانين، والأنظمة، وهذا بالتالي يؤثر على البيانات المالية بصورة مباشرة، أو غير مباشرة

(2-1-5) معايير التدقيق الداخلي

إن أي عمل مهني يجب أن يكون له معايير تحكم الأداء، وتحدد مواصفاته، حيث تُعد من المقومات الأساسية للعمل المهني، ومهنة التدقيق الداخلي يحكمها معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين (IIA) وهو الأكثر شيوعاً وتطبيقاً في العالم، وقد قام معهد المدققين الداخلين بتطوير

هذه المعايير، ومتابعتها، وتحديثها وفقاً للمتطلبات، ومستجدات الأحداث، والتطورات الزمنية (المدلل، 2007).

وعرًف معهد المدققين الداخلين المعيار بأنه " إعلان مهني رسمي يصدر عن هيئة معايير التدقيق الداخلي ويحدد متطلبات أداء نطاق عريض من أنشطة التدقيق الداخلي، وتقييم أداء التدقيق الداخلي (IIA, 2013).

ويمكن تعريف معايير التدقيق الداخلي على أنها مقاييس للأداء، يتم وضعها بواسطة الجهات المهنية، أو عن طريق الاتفاق العام بين أعضاء المهنة، لتكون مرشداً عاماً يوضح طريقة العمل، بحيث تمثل مقياساً عاماً للأداء. (Brink&Wit، 1982) .

قام معهد المدققين الداخليين بتطوير المعايير في عام 2013 حيث قسمها إلى مجموعات هي:-

1. معايير الصفات Attribute Standard.
2. معايير الأداء Performance Standard.
3. معايير التنفيذ Implementation Standard.

وهنا استعراض المعايير الثلاثة لأهميتها، وارتباطها بهذه الدراسة .

معايير الصفات:- وتشمل على ثلاثة معايير رئيسية هي:

أولاً: الاستقلالية والموضوعية : أي أن تكون عملية التدقيق الداخلي مستقلة، وأن يكون أداء المدققين الداخليين لأعمالهم بشكل موضوعي .

ويندرج تحت عنوان الاستقلالية والموضوعية مايأتي :-

1- الاستقلالية التنظيمية :- وجوب ارتباط الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بأعلى مستوى إداري في الشركة ، وأن يقدم لمجلس الإدارة تأكيداً سنوياً واحداً على الأقل يؤكد من خلاله استقلالية عملية التدقيق الداخلي .
2- الموضوعية على المستوى الفردي :- أن يتصف جميع المدققين الداخليين بالحياد، وعدم التحيز، والبعد عن تضارب المصالح .
3- التأثير على الاستقلالية :- الإفصاح للأطراف المعنية عن أي حدث من شأنه أن يؤثر بشكل واقعي، أو ظاهري على استقلالية التدقيق الداخلي أو موضوعيته، مع مراعاة درجة التأثير على الاستقلالية، والموضوعية في الإفصاح .

تُعد استقلالية المدقق حجر الأساس في عملية التدقيق، والرقابة، والتقييم، حيث يشير مفهوم الاستقلالية إلى البُعد عن تضارب المصالح، حيث يكون المدقق مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بتدقيقها، وبعيداً عن تأثير الجهة التي يتولى تدقيق عملياتها، ولا تتضارب مصالحه الشخصية مع مصالح وأهداف الشركة، وهذا ما يجعل المدقق يشعر بأنه قادر على اتخاذ قراراته دون ضغوط، أو انصياع للإدارة (**مجاهد، 2004**).

أما الموضوعية فتتعلق بنوعية التقديرات، والقرارات، والأحكام، وجودتها التي تنبع من الحالة الذهنية للمدقق، التي لا يشعر فيها بتضارب المصالح، أي أنها من نتائج الاستقلالية، وقد أشار (**Mutchler,2004**) إلى أن عدم استقلالية المدقق تفقده القدرة على إضافة أية قيمة للشركة، أي تفقد عملية التدقيق قيمتها، وبمعنى آخر فإن الاستقلالية تعني ألا يكون للجهات محل التدقيق أية سلطة على عمل المدقق، حيث أن هذا المفهوم مطلق، وصعب التطبيق، فالمدقق الداخلي مرتبط بالشركة ارتباطاً تعاقدياً لأنه موظف في الشركة.

يرى الباحث أن الاستقلالية تمنح المدقق الداخلي قدرة أكبر على تحقيق أهداف التدقيق، وكلما زادت استقلاليته زادت كفاءة عملية التدقيق، حيث يظهر مما سبق أن الوصول إلى الاستقلالية يتم من خلال موقع قسم التدقيق في الهيكل التنظيمي، وعدم اشتراك المدقق الداخلي في الأنشطة التي يقوم بتدقيقها، وهذا ما سيتم التركيز عليه في أسئلة الاستبانة لمعرفة مستوى استقلالية المدقق الداخلي.

ثانياً: المهارات والعناية المهنية :- إنجاز مهام التدقيق الداخلي بمهارة مع توخي العناية المهنية اللازمة (IIA, 2013).

ويندرج تحتها ما يأتي :-

1- المهارة : وجوب امتلاك المدققين الداخليين المهارات، والمعارف، والكفاءات الأخرى الضرورية للاضطلاع بالمسؤوليات الفردية المنوطة بهم .

2- العناية المهنية اللازمة : يجب على المدققين الداخليين بذل مستوى من العناية، والمهارة المتوقع أن يكون عليه أي مدقق داخلي يتحلى بمستوى معقول من التبصر والاقتدار .

3- التكوين المهني المستمر : يجب على المدققين الداخليين تحسين معارفهم، ومهاراتهم، وكفاءاتهم الأخرى عن طريق التكوين المهني المستمر .

ثالثاً: برنامج ضمان الجودة وتحسينها : يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يعد برنامج ضمان الجودة وتحسينه، مع المحافظة عليه بحيث يغطي كافة جوانب عملية التدقيق الداخلي كافة .

ويندرج تحتها ما يأتي :

1- متطلبات برنامج الجودة وتحسينها .

2- التقارير المتعلقة ببرنامج ضمان وتحسين الجودة .

معايير الأداء : وتشتمل على سبعة معايير رئيسية :

- إدارة نشاط التدقيق الداخلي وتشمل ما يأتي :

التخطيط ، والتبليغ والموافقة ، وإدارة الموارد ، والسياسات والإجراءات ، والتنسيق ، ورفع تقارير إلى الإدارة العليا والمجلس، ومزود الخدمة الخارجي، ومسؤوليات المنشأة في مجال التدقيق .

- طبيعة العمل وتشمل ما يأتي :

الحوكمة ، وإدارة المخاطر، و الرقابة .

- التخطيط للمهمة وتشمل ما يأتي :

أهداف المهمة ، ونطاق المهمة ، وتخصيص الموارد للمهمة، و برنامج عمل المهمة .

- تنفيذ المهمة وتشمل ما يأتي :

تحديد المعلومات، والتحليل والتقييم، وتوثيق المعلومات، والإشراف على المهمة .

معايير التنفيذ :

وهي معايير تم إدراجها لتحديد المتطلبات لتطبيق معايير الصفات، ومعايير الأداء حسب نوعية الخدمة المقدمة ، سواء كانت خدمات تأكيدية أو خدمات استشارية .

حيث تشمل الخدمات التأكيدية على تقييم موضوعي للأدلة من طرف المدقق الداخلي، وذلك بهدف تقديم رأي مستقل عن عملية، أو مسار، أو وظيفة، أو غيرها من الموضوعات . أما الخدمات الاستشارية فهي خدمات إرشادية، وتنفذ بصفة عامة بناءً على طلب محدد من قبل العميل .

(2-1-6) دور المدقق الداخلي في تصميم نظام الرقابة الداخلية وتطويره

أدت نظرية الوكالة إلى الفصل بين الملكية، والإدارة، وتوكيل المالكين لأفراد بإدارة الشركة إلى ظهور مفهوم الرقابة، حيث استدعى الأمر إلى رقابة هؤلاء الأفراد بعد منحهم التفويض، والصلاحيات استناداً على الخطط، والهياكل التنظيمية وتهدف الرقابة إلى مساعدة الإدارة على الوفاء بمسؤولياتها، ومعرفة مدى إنجاز الأعمال، والخطط الموضوعة، والأهداف المحددة للإدارة، كما تُعد العامل الأساسي في نجاح أية شركة أو فشلها (البكري،2005).

وعرًف معهد المدققين الداخلين IIA نظام الرقابة الداخلية بأنه " كافة السياسات والإجراءات (الضوابط الداخلية) التي تتبناها إدارة المنشأة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى هدف الإدارة، وهو إدارة العمل بشكل منظم، وكفؤ، والمتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة، وحماية الأصول، ومنع حدوث الاحتيال، والخطأ، ودقة السجلات المحاسبية واكتمالها، وإعداد معلومات مالية موثوقية في الوقت المناسب" (IIA, 2014).

كما حدد معهد المدققين الداخليين موقفه من عملية قيام المدقق الداخلي بتقييم نظم الرقابة الداخلية في نشرته الصادرة عام 2005، حيث تشير إلى مسؤولية مدير التدقيق الداخلي في تقديم رأي نهائي، واستنتاجات حول ملاءمة نظم الرقابة الداخلية، وبيان نقاط الضعف فيها .

(2-1-7) دور المدقق الداخلي في اكتشاف الغش والاحتيال

أدت مخاطر الغش والاحتيال إلى انهيار بعض الشركات، وتعرضها لخسائر كبيرة، مما أدى إلى ضياع أموال المساهمين، ومن هنا يأتي دور التدقيق الداخلي في الحد من التلاعب في الأرباح، وهو موضوع الدراسة. حيث يظهر دور التدقيق الداخلي في مكافحة إدارة الأرباح، والحد منها.

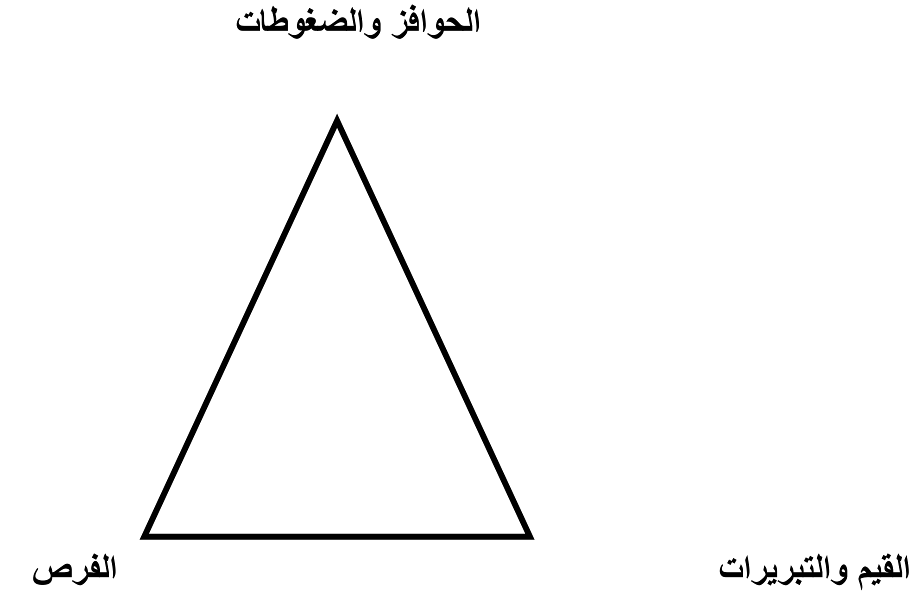
حيث أن جودة التدقيق، والرقابة تقلل من عمليات الاحتيال، والغش، والتلاعب المقصود للسجلات، أو أية عملية تخصيص غير مناسبة للأصول والموجودات. (Hillison, et al., 1996).

وتوفر معايير التدقيق إرشادات للمدققين خلال عملية تقييم مخاطر الغش ، ويجب على المدققين الحفاظ على مستوى من الشك المهني، واعتباره كمجموعة واسعة من المعلومات بما في ذلك عوامل مخاطر الاحتيال ، ويترتب على المدققين مسؤوليات للاستجابة لمخاطر الاحتيال من خلال التخطيط، وأداء عملية التدقيق للحصول على تأكيد معقول بأن الأخطاء المادية سواء أكانت خطأ أم احتيال قد تم اكتشافها .(Arens, et al., 2014, P:359)

ولا بد للمدقق الداخلي من تقييم العوامل التي يمكن أن تؤدي إلى حصول الغش، و تشمل الحوافز، والضغوطات، والقيم، والتبريرات، والفرص التي تشكل مثلث الغش كما يبينها الشكل الآتي:-

الشكل (2-1)

مثلث الاحتيال



المصدر: (Arens, et al., 2014, P:356)

على المدقق الأخذ بعين الاعتبار بشكل أساسي في عملية الكشف عن الغش تحديد العوامل التي تزيد من مخاطر الاحتيال المبينة في الشكل السابق وفيما يأتي توضيحها :- (Arens, et al., 2014)

1- الحوافز والضغوطات : وجود حافز أو ضغوطات على الإدارة، أو الموظفين لارتكاب عملية الاحتيال ، ومثال على ذلك من الشائع وجود حافز في الشركات للتلاعب في القوائم المالية لتحقيق تخفيض للتوقعات المالية للشركة .

2- الفرص : وجود ظروف توفر فرصاً للإدارة، أو الموظفين لارتكاب عملية الاحتيال ، ومثال على ذلك عملية تقييم المخزون الذي من الممكن أن تكون فيه أخطاء جوهرية إذا كان هناك تنوعاً في المخزون، وفي عدة مواقع، ووجود ضعف في الرقابة الداخلية .

3- القيم والتبريرات : وجود توجه، أو وجود مجموعة من القيم الأخلاقية التي تسمح للإدارة، أو الموظفين بإرتكاب عمل غير نزيه ، ومثال على ذلك موقف الإدارة من القوائم المالية عندما يكون هناك قلقاً بشكل مفرط من الإدارة حول تلبية توقعات المحللين الماليين ، مما يجعل التقارير المالية أكثر عرضة للاحتيال .

المبحث الثاني: إدارة الأرباح

(2-2-1) مقدمة

أدى إفلاس عدد من الشركات العالمية إلى الانتباه إلى ظاهرة إدارة الأرباح، التي تُعد من المواضيع التي لا تزال تفتقر إلى الأساس العلمي، والعملي لمعالجتها، ووضع الأسس، والمفاهيم الخاصة بها، حيث يحيط بها بعض الثغرات، والقصور في الفهم، والاستنتاجات الخاطئة والمتضاربة، وقد تزايدت التساؤلات حول أسباب الفضائح، والانهيارات، وضياع أموال المستثمرين في أسواق المال العالمية، حيث شكلت أزمة حقيقية في الاقتصاد العالمي، وأدت إلى دفع الأفراد إلى بيع الأسهم، وبالتالي إفلاس الشركات، وانهيار المؤشرات المالية، وإقفال بعض البنوك بسبب انهيار الثقة بالمديرين التنفيذيين للشركات، وأعضاء مجالس الإدارة. (الأشقر، 2010).

وفي العصر الحديث تواجه الشركات ضغوطاً، وتحديات بسبب الزيادة المستمرة للمؤثرات الداخلية، والخارجية على استقرارها وربحيتها، حيث شهد العالم في الآونة الأخيرة تحولات جذرية، وظهور معاملات مالية، وتجارية معقدة، مما أدى إلى إصدار معايير محاسبية فيها الكثير من التفصيلات، والتفسيرات من أجل المحاسبة عن هذه المعاملات، مما أدى إلى وجود ثغرات في هذه المعايير، والقواعد المحاسبية، بسبب وجود بدائل مقبولة عموماً تتيح للإدارة التلاعب، وإصدار تقرير عن أدائها المالي في أفضل صورة (**أحمد، 2008**).

وإدارة الأرباح قد تؤدي إما إلى تخفيض الدخل بغرض تخفيض الضرائب، أو زيادته بغرض زيادة مكافأة أعضاء مجلس الإدارة، أو تمهيده عن طريق تخفيضه إذا كان مرتفعا أو زيادته إذا كان منخفضا، وذلك لتخفيض التقلبات الحادة فى مستوى الربح لتحقيق الاستقرار فى أسعار الأسهم فى السوق.

(2-2-2) مفهوم إدارة الأرباح

تعددت تعريفات إدارة الأرباح بسبب اختلاف وجهات نظر الباحثين، ويعود ذلك للفكر المحاسبي الذي ينتمي إليه هؤلاء الباحثون، حيث عرًفتها (**Schipper,1989**) بأنها "التدخل المتعمد في عملية التقارير المالية الخارجية بهدف الحصول على منافع خاصة .

وعرّفها ,(Merchant and Rakness,2002) بأنها أي سلوك من الممكن أن تقوم به الإدارة، ويؤثر في الدخل الذي يظهر في القوائم المالية للشركة، لتحقيق مزايا اقتصادية، وقد يؤدي في الواقع إلى إضرار بالشركة على المدى الطويل.

وعرًفها (**حماد، 2005**) بأنها "مناورة نشطة للوصول إلى رقم محدد مسبقاً، قد يكون موضوعاً من جانب الإدارة، أو تنبؤات بمعرفة المحللين الماليين، أو قيم متفق عليها مع تدفق أكثر سلاسة، واستدامة للمكاسب".

كما عرفها (Mrchael,2007) على أنها محاولة من الإدارة للتأثير في إدارة الأرباح المفصح عنها، أو التلاعب بها، من خلال استخدام أساليب محاسبية معينة، مثل الاعتراف ببنود غير متكررة على أنها متكررة، وتأجيل أو تعجيل الاعتراف ببعض المصروفات، أو الإيرادات، أو استخدام أساليب أخرى مصممة للتأثير في أرباح المدى القصير.

يلاحظ الباحث من مختلف التعريفات السابقة لإدارة الأرباح، أن هناك اتفاقاً على أن ممارسة إدارة الأرباح هي تحريف، وتغيير لأداء الشركة، بغرض تحقيق إما مصلحة شخصية لمُحدث هذا التحريف، والتغيير، وإما التأثير على الأرباح المُفصح عنها لغايات التلاعب، أي أنها عبارة عن ممارسات تقوم بها الشركة لإظهار الوضع المالي كما تريد، ويؤثر على قرارات المستثمرين لتتجه لصالح الإدارة.

(3-2-2) أنواع إدارة الأرباح

تهدف إدارة الأرباح إلى التأثير على الأرقام المحاسبية من خلال استغلال مرونة السياسات المحاسبية، وممارسة التقديرات المحاسبية، حيث تقسم إدارة الأرباح إلى نوعين هما (**Parfet, 2000**):-

1. **إدارة الأرباح الجيدة:** وهي إدارة الأرباح التشغيلية، وتحدث عند اتخاذ الإدارة قرارات اختيارية للمحافظة على أداء مالي مستقر.
2. **إدارة الأرباح السيئة:** وتهدف هذه الممارسة إلى إخفاء الربح التشغيلي الحقيقي من خلال وضع بعض القيود الاصطناعية، أو استخدام تقديرات غير منطقية .

(4-2-2) أخلاقيات إدارة الأرباح

يمتلك المديرون صلاحيات كبيرة، ومطلقة في إدارة الشركات، كما أنهم الأقدر على الفهم، والمعرفة التامة بالمعلومات الخاصة بأعمال الشركات، مما يدعو هؤلاء المديرين إلى ضرورة الإفصاح عن تلك المعلومات، ونتيجة الأعمال للأطراف الخارجية التي لا تمتلك الخبرة الكافية بالأحداث الحاصلة داخل الشركة، كما يجب على المديرين وضع استراتيجية تحتوي على الشفافية، والإفصاح الكامل عن جميع المعلومات المادية للشركة، في الوقت المناسب، والسرية التامة، لحماية المعلومات المتاحة لجميع المستفيدين (**الأشقر، 2010**).

احتل الوضع الأخلاقي لإدارة الأرباح اهتماماً كبيراً من قبل الباحثين، حيث يعتمد الحكم على عملية إدارة الأرباح من خلال ما إذا كانت ممارستها مبررة أخلاقياً أم لا، أي ما القصد من هذه الممارسة هل للتحسين الجوهري لجوانب متعلقة باستراتجيات مستقبلية، أم التضليل المتعمد للمستفيدين. (**GAA & Dunmore, 2007**)

(5-2-2) دوافع ممارسة إدارة الأرباح وأسبابها

إن أي ممارسة في الحياة يكون لها دوافع معينة لتبرير هذه الممارسة ، وهذا أيضاً ينطبق على ممارسة إدارة الأراح ، وهذا يحدث عندما يكون لدى الإدارة أهداف معينة مسبقة تسعى لتحقيقها ولم تستطع تحقيقها ضمن الوضع الحقيقي لأداء الشركة، وبالتالي تقوم الإدارة بممارسة إدارة الأراح .

وقد عرض (فوزي ، 2014) مجموعة من الدوافع يمكن تلخيصها في ما يلي :-

1- عرض نتائج إيجابية عن الأداء الاقتصادي للشركة.

2 - التأثير على القرارات التعاقدية التمويلية، والاستثمارية التي تعتمد على نتائج التقارير المالية والمحاسبية

3- تشجيع المستثمرين لشراء أسهم الشركة.

4- ارتفاع القيمة السوقية للشركة على المدى القصير والمدى البعيد.

5- تشجيع الإدارات التنفيذية، ومجلس الإدارة لمزيد من المزايا والمكافآت.

وفي محاولة لإعطاء صورة أكثر وضوحاً عن إدارة الأرباح، لا بد من الإشارة إلى دوافع ممارسة إدارة الأرباح الأخرى في الشركات وأسبابها، حيث تُعد إدارة الربحية ممارسات متعمدة من قبل الإدارة بشأن تحديد الربح، والتقرير عنه، لكى يعكس رغبات الإدارة ومصالحها أكثر من كونه انعكاسا للأداء الاقتصادى الحقيقى للشركة (عبد الحفيظ واحمد، 2009) .

وهنا يتولد دافعان لإدارة الأرباح هما:

1. الدافع الانتهازي: وذلك عند تحقيق منافع ذاتية تخص الإدارة، ويكون لإدارة الأرباح تأثير جوهري على المركز المالي الحقيقي للشركة.

2. دافع الكفاءة: حيث يكون الدافع هو الكفاءة عند التأثير على مستخدمى القوائم المالية والمعلومات المحاسبية عن طريق إظهار الشركة بما يحقق التوازن بين العائد ودرجة المخاطرة، وذلك بهدف ضمان بقاء المنشأة في سوق التنافس واستمراريتها.

وقد قسم البعض أسباب إدارة الأرباح إلى ثلاثة أسباب رئيسية، قد ينطوى كل منها على الدافع الانتهازى، أو دافع الكفاءة، أو على الدافعين معا، وهي: (عبد الحفيظ واحمد، 2009) .

1. الحوافز التعاقدية لإدارة الأرباح:

أي أنه عندما يكون التعاقد بين الشركة والأطراف الأخرى مبنيا على النتائج المحاسبية، يتولد لدى المديرين الحافز لإدارة الأرباح.

2. الحوافز السوقية لإدارة الأرباح:

يرتبط عدد من حوافز إدارة الأرباح بسوق الأوراق المالية، وخاصة الأسعار السوقية لأسهم المنشأة، فتتدخل إدارة الأرباح للتقرير عن أرقام للربح المحاسبي تتفق مع تنبؤات الأرباح المنشورة من قبل المحللين فى السوق، أو لرفع أسعار الأسهم عندما تحدد تعويضاتها بناء على هذه الأسعار فى تاريخ محدد، كما فى حالة اختيارات الأسهم، أو لزيادة الأسعار السوقية فى حالة العروض الأولية للسهم.

3. الحوافز التنظيمية لإدارة الأرباح:

تظهر الحوافز التنظيمية لإدارة الأرباح عندما يوجد اعتقاد بأن للأرباح المعلنة تأثيراً على عمل واضعي التشريعات، أو المسؤولين الحكوميين، وبالتالي فإنه من خلال إدارة نتائج العمليات يمكن للمديرين التأثير على أعمال واضعي التشريعات، أو المسؤولين الحكوميين، مما يقلل من الضغط السياسي، وتأثير التشريعات على المنشأة. (عبد الحفيظ واحمد، 2009)

(6-2-2) أساليب إدارة الأرباح

من الأساليب المتبعة في إدارة الأرباح ما يأتي:-

- **إدارة الاستحقاقات:** يتطلب النظام المحاسبي على أساس الاستحقاق، ووفقاً لمعايير المحاسبة الدولية المتعارف عليها، قيام المديرين بوضع التقديرات المحاسبية، التي تؤثر على الأرباح المعلنة، ونذكر بعض أحكام التقديرات المحاسبية التي يمكن أن تؤثر على الأرباح ومنها (**عيسى، 2008**):-

1. **عقود الإنشاءات طويلة الأجل:** حيث تتطلب هذه العقود تقديرات في التقدم في إنجاز الأعمال، وتكلفة هذا الإنجاز، وهذا ما يدفع المديرين إلى استخدام تقديرات متفائلة للتقدم في إنجاز العمل، وذلك لتضخيم الأرباح.
2. **الاهتلاك:** حيث يتطلب تقدير العمر الإنتاجي، وقيمة الخردة، حيث يمكن للمديرين أن يستخدموا تقديرات متفائلة للعمر الإنتاجي، وقيمة الخردة، من أجل تخفيض مصروف الاهتلاك، وتضخيم الأرباح (**الداعور، 2009**).
3. اهتلاك التكاليف المدفوعة مسبقاً مقابل ضمان الأصول خلال فترة الاستفادة من الضمان، مما يمكن المديرين من استخدام تقديرات متفائلة لتكاليف الضمان من خلال تخفيض المصاريف الحالية، وتضخيم الأرباح.
4. إظهار حساب العملاء بالقيمة الصافية القابلة للتحقق، الذي يمكن المديرين من استخدام تقديرات متفائلة للقيم القابلة للتحصيل لتخفيض مخصص الديون المشكوك فيها، وتضخيم الأرباح.
5. الاعتراف بأرباح بيع الأصول بالكامل في فترة البيع، التي يمكن للمديرين التلاعب بوقت بيع الأصول (الأوراق المالية، الأصول الثابتة) لتدعيم الأرباح.
6. تصنيف التكاليف إلى تكاليف منتج، وتكاليف فترة، الذي يمكن للمديرين أثناء فترة زيادة المخزون تصنيف بعض تكاليف الفترة إلى تكاليف منتج، لتخفيض المصروفات، وتضخيم الأرباح.

7. تحفيز العملاء على تعجيل الشراء من خلال تخفيض الأسعار، وذلك لزيادة المبيعات، وبالتالي تدعيم الأرباح.

ومن هنا يأتي دور المدقق في الكشف عن الحالات السابقة من خلال الإشارات التحذيرية الآتية (**عيسى،2008**):-

1. تدفقات نقدية لا علاقة لها بالأرباح.
2. حسابات للعملاء لا علاقة لها بالإيراد.
3. مخصصات ديون مشكوك فيها، ولا علاقة لها بحسابات العملاء.
4. احتياطات التملك المشكوك فيها.
5. اتفاق الأرباح بدقة، ودائماً مع توقعات المحللين الماليين.

(2-2-7) قياس ممارسات إدارة الأرباح

بعد أن اكتشف الباحثون العلاقة بين إدارة الاستحقاق، وممارسات إدارة الأرباح، ركزوا على قائمة التدفقات النقدية لإيجاد ما يساعدهم للكشف عن ممارسة إدارة الأرباح، فاعتمدوا على مفهوم المستحقات Accruals، حيث تعد المستحقات مجموع الإيرادات، والمصاريف المسجلة في قائمة الدخل التي لم ينتج عنها تدفقات نقدية خلال فترة النشاط، وتنشأ المستحقات عندما يكون هناك اختلافاً في توقيت حدوث التدفقات النقدية، وتوقيت الاعتراف المحاسبي بالعمليات، والأحداث التي تقوم بها المنشأة خلال فترة معينة، وتتكون المستحقات الكلية من مستحقات اختيارية ومستحقات غير اختيارية، حيث يُعبر عنها بالمعادلة الآتية (**Jones,1991**):-

$$Ta_{i,t} = NDA_{i,t} + DAC_{i,t}$$

حيث أن:

$Ta_{i,t}$ = المستحقات الكلية للشركة i للسنة t.

$NDA_{i,t}$ = المستحقات غير اختيارية للشركة i للسنة t.

$DAC_{i,t}$ = المستحقات اختيارية للشركة i للسنة t.

(2-2-8) طرق تحديد المستحقات الكلية ونماذجها

1. **منهج قائمة التدفقات النقدية**: وهي الفرق بين صافي الدخل حسب أساس الاستحقاق قبل البنود الإستثنائية والعمليات غير المستمرة والتدفقات النقدية التشغيلية للشركة، ويتم قياسها من خلال المعادلة الآتية (**Jones,1991**):-

$$Ta_{i,t}= NI_{i,t} + CFO_{i,t}$$

حيث أن:

$Ta_{i,t}$ = المستحقات الكلية للشركة **i** للسنة **t**.

$NI_{i,t}$ = صافي الدخل قبل البنود الإستثنائية والعمليات غير المستمرة للشركة **i** للسنة **t**.

$CFO_{i,t}$ = التدفقات النقدية التشغيلية للشركة **i** للسنة **t**.

2. **منهج الميزانية**:- ويتم حساب المستحقات الكلية من خلال المعادلة الآتية:-

$$Ta_{i,t}= \Delta CA_{i,t} - \Delta CASH_{i,t} - \Delta CL_{i,t} + \Delta DCL_{i,t} - \Delta DEP_{,t}$$

حيث أن:

$Ta_{i,t}$ = المستحقات الكلية للشركة **i** للسنة **t**.

$\Delta CA_{i,t}$ = التغير في الأصول المتداولة للشركة **i** للسنة **t**.

$\Delta CASH_{i,t}$ = التغير في النقدية للشركة **i** للسنة **t**.

$\Delta CL_{i,t}$ = التغير في الالتزامات المتداولة للشركة **i** للسنة **t**.

$\Delta DCL_{i,t}$ = التغير في الديون طويلة الأجل الواجبة الاستحقاق في الأجل القصير للشركة **i** للسنة **t**.

$\Delta DEP_{i,t}$ = إجمالي مجمع الاهتلاكات للشركة **i** للسنة **t**. **(أمينة ، 2013)**

أشارت دراسة (**Dechow&Soloan,1995**) إلى وجود عدة نماذج تستخدم في تقدير المستحقات الاختيارية وهي:-

1. **نموذج جونز (The Jones Model, 1991)**:-

يستخدم هذا النموذج نموذج الانحدار لقياس المستحقات الاختيارية، وفصلها عن المستحقات الكلية لقياس إدارة الأرباح. حيث يفترض متغيرين يعبران عن مستوى المستحقات الكلية، وهما: مستوى الملكية الكلية كالمصانع، والتغير في حساب رأس المال العامل قبل التغير في الإيرادات، وأثبتت

دراسة (**Jones,1991**) بأن هذا النموذج ناجح في تفسير ما يقارب 25% من التفاوت في المستحقات الإجمالية.

وقد وُجه لهذا النموذج انتقاداً حيث أنه يفصل المستحقات الكلية من ناحية الإيرادات عندما تلجأ الإدارة لممارسة إدارة الأرباح من خلال الإيراد، حيث يعمل على استخراج هذا المكون من الاستحقاق الكلي، جاعلاً إدارة الأرباح تتجه نحو الصفر.

2. نموذج جونز المعدل (The Modified Jones Model, 1995):-

وهو من أفضل النماذج المستخدمة في قياس إدارة الأرباح الذي اعتمده الباحث في هذه الدراسة، حيث يفترض أن معامل المستحقات الاختيارية أقل قيمة من معامل المستحقات غير الاختيارية، أي أن المستحقات الاختيارية مقياس لصالح إدارة الأرباح بسبب كثرة تعرضه للتلاعب من قبل المديرين **(Jones, 1995)**.

3. النماذج المقطعية (Cross – Sectional Model):-

وهي عبارة عن نموذج جونز المقطعي، نموذج جونز المقطعي المعدل، حيث تقدر المعالم باستخدام بيانات المقطع العرضي وليس السلسلة الزمنية (**Deforned & Jiambalro, 1994**).

إن التلاعب من خلال المستحقات أسهل من تغيير الطرق، والسياسات المحاسبية بالنسبة للإدارة، كما تمكنها من الحصول على مزايا أكثر، كما أن تأثير القرارات الإدارية من خلالها أقل وضوحاً لأن التغيير في المستحقات من الصعب اكتشافه من خلال مستخدمي البيانات المالية ومدققي الحسابات، وقد ركز الباحثون على المستحقات الاختيارية لأن إدارة الاستحقاق يمكن أن تمارس باستمرار، فهي الوسيلة التي يمكن من خلالها كشف ممارسات إدارة الأرباح من خلال المعادلة الآتية (**Jones,1991**):-

$$DAC_{i,t} = Ta_{i,t} - NDA_{i,t}$$

حيث أن:

$DAC_{i,t}$ = المستحقات الاختيارية للشركة I للسنة t.

$Ta_{i,t}$ = المستحقات الكلية للشركة I للسنة t.

$NDA_{i,t}$ = المستحقات غير الاختيارية للشركة I للسنة t.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة وما يميز هذه الدراسة

يوجد مجموعة من الدراسات التي ناقشت موضوع التدقيق الداخلي وهو الطرف الأول من هذه الدراسة وأخرى ناقشت موضوع إدارة الأرباح وهو الطرف الثاني من هذه الدراسة كما يوجد أيضا بعض الدراسات التي ناقشت التدقيق الداخلي وإدارة الأرباح معاً حيث كانت **دراسة (المدلل، 2007) بعنوان: "دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري".**

والتي هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي، والإداري في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، و استخدم الباحث الأسلوب الإحصائي الوصفي في حساب النسب المئوية، والتكرارات، ومعامل ارتباط بيرسون لقياس صدق الفقرات، واختبار Independent samples t test واختبارOne sample t test وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة بين استقلالية المدقق الداخلي، وبين ضبط الأداء المالي والإداري لهذه الشركات، وأن وحدات التدقيق الداخلي لها دور إيجابي في دعم حوكمة الشركات من خلال دورها في تقييم نظام الرقابة الداخلية، ودعم إدارة المخاطر وقياس كفاءة الأداء وفاعليته.

حيث توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية :

1- إن وظيفة التدقيق الداخلي تلعب دوراً ملموساً في ضبط الأداء المالي، والإداري في الشركات المساهمة الفلسطينية .
2- تتبنى وحدات التدقيق الداخلي في معظم الشركات معايير للأداء، وهذا يؤثر بالإيجاب على ضبط الأداء لهذه الوحدات وتحسينه .
3- تتوفر درجة من الاستقلالية لوحدات التدقيق الداخلي مع وجود بعض التدخل للإدارة التنفيذية بعمل التدقيق الداخلي .
4- تقوم وحدات التدقيق الداخلي بدور جيد في تقييم نظام الرقابة الداخلية .

كما وناقشت دراسات سابقة موضوع جودة التدقيق الداخلي وادارة الأرباح كما في دراسة **(مبارك،2008) بإجراء دراسة بعنوان: "جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح"** قامت هذه الدراسة باختبار العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي، وسلوك إدارة الأرباح، فقد اختار الباحث 35 شركة مساهمة سعودية كعينة للدراسة خلال الفترة (2006-2008)، واستخدم نموذج ميلر في قياس إدارة الأرباح، وقام بدراسة جودة التدقيق من خلال (المؤهلات العلمية، والشهادات المهنية، والتدريب، والخبرة، وحجم قسم التدقيق الداخلي، وحجم العمل المرتبط بعملية إعداد التقارير المالية وعرضها، والمعرفة بعمليات الشركة، والاستقلال التنظيمي للتدقيق الداخلي، وعدم المشاركة في العمليات التنفيذية، ووجود دليل للتدقيق الداخلي، ووجود نظام لرقابة جودة أداء وظائف التدقيق الداخلي، وقد تم قياسها من خلال أنموذج الانحدار . وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة عكسية بين جودة التدقيق الداخلي وإدارة الأرباح، وبين حجم العمل المرتبط بعملية إعداد التقارير المالية وإدارة الأرباح وعرضها.

وقام **(Prawitt, et al. ,2008) بدراسة بعنوان: Internal Audit Quality and Earnings Management** التي قامت بإلقاء الضوء على وظيفة المدققين الداخليين في شركات الأعمال في إعداد التقارير المالية، وأكد الباحثون قلة الأبحاث التي تركز على تأثير التدقيق الداخلي في التقارير المالية الخارجية للشركة، حيث استخدم الباحثون قاعدة بيانات فريدة من نوعها، وغير متوفرة في السابق للتحقق من العلاقة بين جودة وظائف التدقيق الداخلي وإدارة الأرباح، باستخدام مقاييس مكونة من ستة عناصر من مكونات جودة وظائف التدقيق الداخلي ، مع الأخذ بعين الاعتبار دورها في التقارير المالية، وتم قياس إدارة الأرباح من خلال نموذجين منفصلين، الأول: المستحقات غير الطبيعية، والثاني: الميل لتلبية توقعات المحللين للأرباح، أو التجاوز عنها بشكل قليل.

وقد توصل الباحثون إلى وجود علاقة بين جودة وظائف التدقيق الداخلي ومتوسط مستوى إدارة الأرباح التي تم قياسها من خلال النموذجين.

وهناك دراستان تتحدثان عن المحاسبة الإبداعية، الأولى منها

دراسة (Balaciu, et al., 2009)، بعنوان: Creative Accounting Literature and its consequences in Practice. وقد هدفت هذه الدراسة إلى بيان أهداف المحاسبة الإبداعية، وإجراءاتها، وممارساتها، وأهم الوسائل المستخدمة في الدول الأوروبية للحد من هذه الممارسة، حيث قام الباحثون بتحليل أربعين مقالة منشورة خلال الفترة (1999-2009)، ووضع إطار نظري لمفهوم المحاسبة الإبداعية، ومن ثم تحليله، حيث قام الباحثون أيضاً بالكشف عن التقنيات، والأساليب المتوفرة للشركات التجارية الأوروبية للتلاعب بالبيانات المحاسبية، والكشف عن الأساليب المستخدمة فيها.

توصلت الدراسة إلى عدم وجود نظرية مقبولة لممارسة المحاسبة الإبداعية على المستوى الدولي والأوروبي.

وأوصى الباحثون بضرورة وجود نظام للرقابة الداخلية الذي يُمكن المدقق الداخلي من خلاله الكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية ووسائلها، وضرورة وجود تسلسل، وترابط بين المدقق أو لجان التدقيق من خارج الشركة، والمدقق الداخلي.

والثانية كانت **دراسة (Ghosh, 2010) بعنوان:**

"Creative Accounting: A Fraudulent Practice Leading to Corporate Collapses".

التي هدفت إلى كشف التلاعب بالتقارير المالية، أو القوائم المالية، التي من خلالها تقوم الإدارة بإظهار صورة مضللة للوضع المالي للشركة، والكشف عن ممارسة الاحتيال، والمحاسبة الإبداعية التي أدت إلى انهيار كبرى الشركات التجارية في الهند .

توصلت الدراسة إلى وضع طرق لحماية مستخدمي البيانات المالية من التلاعب، وللحد من تأثير الإبداع، والابتكار، والاحتيال في البيانات المالية من خلال تبسيط الأنظمة المحاسبية، وأنظمة التدقيق والحاكمية، واستخدام الأدلة المحاسبية للكشف عن الغش، والاحتيال، والتلاعب، ومنع حدوثها، والحد من الخيارات المحاسبية، والبدائل المتوفرة ضمن المعايير المحاسبية الدولية.

وقد أوصى الباحث بضرورة تحسين نوعية إدارة الشركات التجارية، وضرورة تعديل قانون الشركات التجارية، وزيادة فاعلية التدقيق فيها.

ومن ثم كان هناك دراستان تتحدثان عن التديق الخارجي من جهة وإدارة الأرباح والمسؤولية المهنية للمدققين في اكتشاف الغش والخطأ :

حيث كانت الدراسة الأولى (أبو عجيلة وحمدان،2010) بعنوان: "أثر جودة التدقيق في الحد من إدارة الأرباح" وقد هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى ممارسة الشركات الأردنية المدرجة في بورصة عمان لإدارة الأرباح خلال الفترة (2001-2006) وأثر التدقيق الخارجي في الحد من إدارة الأرباح، وقد كانت المتغيرات المستقلة (حجم مكتب التدقيق، وارتباط مكتب التدقيق بمكاتب عالمية، وفترة الاحتفاظ بالعميل، وأتعاب التدقيق، والتخصص في صناعة العميل)، وقد استخدم الباحثان الاستبانة لجمع البيانات، ، واختبار Independent samples t-test واختبارOne sample t-test ، كما استخدما أنموذج جونز لمعرفة مدى ممارسة الشركات لإدارة الأرباح.

وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات الأردنية المساهمة المدرجة في بورصة عمان قد مارست إدارة الأرباح خلال فترة الدراسة، كما أظهرت وجود علاقة عكسية بين حجم مكتب التدقيق وممارسة إدارة الأرباح، ووجود علاقة طردية بين فترة الاحتفاظ بالعميل وسلوك إدارة الأرباح، وعلاقة عكسية بين أتعاب التدقيق وممارسة إدارة الأرباح، وبين التخصص الصناعي للمدقق وممارسة إدارة الأرباح لدى شركات العينة.

أما الدراسة الثانية فكانت دراسة (الحلو، 2012)، بعنوان: " المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية" وهدفت هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على المسؤولية المهنية للمدقق في اكتشاف الغش، والخطأ في القوائم المالية في قطاع غزة ، واختارت الباحثة متغيرات الدراسة (الكفاءة العلمية والعملية، والخبرة المهنية، وتخطيط عملية التدقيق، والقدرة على اكتشاف مخاطر الغش، والتزام المدقق بالمعايير). كما قامت باستخدام الاستبانة لجمع البيانات من مكاتب التدقيق .

توصلت الدراسة إلى أن المدققين الخارجيين في قطاع غزة يلتزمون بمعايير التدقيق الدولية، وهذا يزيد من قدرتهم على اكتشاف التحريفات والتلاعب بالقوائم المالية، كما أنهم يتمتعون بالكفاءة العلمية، والعملية، والخبرة المهنية أثناء تأديتهم لعملهم مما يعزز من قدرتهم على اكتشاف الغش والخطأ.

وأوصت الباحثة بضرورة قيام المنظمات المهنية بتحديد مسؤوليات المدققين بشكل دقيق، ووضع القواعد، والضوابط المتعلقة باكتشاف الغش والخطأ في التقارير المالية، وضرورة فرض آليات معينة من قبل هيئة الأوراق المالية لرقابة جودة أداء مكاتب التدقيق المعتمدة من قبل الهيئة.

ومن ثم أتت دراسة (السرطاوي وآخرون، 2013) بعنوان: "أثر لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية في الحد من إدارة الأرباح" والتي هدفت إلى بيان مدى قدرة لجان التدقيق من خلال خصائصها (حجم لجنة التدقيق، والخبرة المالية لأعضائها، وعدد مرات اجتماعات اللجنة، واستقلالية اللجنة، وملكية أعضاء اللجنة لأسهم الشركة) في الحد من ممارسة إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية، ومدى تطبيقها لتعليمات الحاكمية المؤسسية الخاصة بلجان التدقيق، والمنصوص عليها بالقوانين، والتشريعات الأردنية، وقد قامت هذه الدراسة باختيار 50 شركة صناعية مساهمة عامة مدرجة في بورصة عمان، خلال الفترة (2011-2006) وهي فترة ما قبل الأزمة المالية العالمية.

أما المتغيرات المستقلة فقد تم قياسها وفقاً لدليل قواعد حوكمة الشركات المساهمة المدرجة في بورصة عمان وتعليمات الإفصاح الأردنية فقد قام الباحث بقياس حجم لجنة التدقيق من خلال عدد أعضاء لجنة التدقيق المنتخبين من مجلس الإدارة في الشركات المساهمة العامة الصناعية واعتمد في

قياس الاستقلالية أعضاء لجنة التدقيق من خلال إعطاء القيمة (1) في حال كانت لجنة التدقيق تتكون من أعضاء غير تنفيذيين بالكامل، والقيمة (صفر) في حال لم يكن جميع الأعضاء غير تنفيذيين أما بالنسبة لعدد مرات اجتماع اللجنة فتم قياسها من خلال عدد الاجتماعات السنوية، وقد تم قياس الخبرة المالية لأعضاء اللجنة، بقسمة عدد الأعضاء الذين يحملون مؤهلاً علمياً في مجال المحاسبة، أو الإدارة المالية، أو العلوم المالية والمصرفية إلى إجمالي الأعضاء وقد قيست النسبة المئوية للأسهم العادية المتداولة المملوكة للجنة من خلال نسبة ملكية أعضاء لجنة التدقيق للأسهم في الشركة. أما إدارة الأرباح فقد تم قياسها من خلال أنموذج جونز.

توصلت الدراسة إلى التزام الشركات المساهمة الصناعية بتطبيق تعليمات الحاكمية المؤسسية الخاصة بخصائص لجان التدقيق وفقاً للتشريعات الأردنية، كما تبين أن خصائص اللجان (حجم اللجنة، والخبرة المالية لأعضائها، وعدد مرات اجتماعاتهم)، لا تؤثر في الحد من إدارة الأرباح، أما خاصية الاستقلالية فهي تؤثر في الحد من إدارة الأرباح، وبالنسبة لنسبة ملكية أعضاء لجنة التدقيق لأسهم الشركة فلها أثر كبير في إدارة الأرباح.

وقد أوصى الباحثون بضرورة التعديل في التشريعات، والقوانين الأردنية الخاصة بخصائص اللجان فيما يخص تقليص ملكية أعضاء اللجنة في الشركة، ودعم خاصية الاستقلالية .

أما دراسة (بوسنة،2013) بعنوان: "دور المدقق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح" فقد هدفت إلى التحقق من دور المدقق في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح ، وتوصلت الدراسة إلى أن المؤسسات الفرنسية قامت بممارسة إدارة الأرباح من خلال استخدام المستحقات الاختيارية بشكل سالب لتخفيض الأرباح المعلن عنها، وأن المدققين يتمتعون بمستوى عالٍ من التأهيل العلمي والعملي، والاستقلالية والحيادية، والعناية المهنية الكافية عند أداء مهماتهم، مما يساعدهم في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح والتخفيض منها. أما بالنسبة للمؤسسات الجزائرية فقد توصلت الدراسة إلى أنها تمارس إدارة الأرباح من خلال استخدام المستحقات الاختيارية بشكل موجب خلال فترة الدراسة، وذلك لتضخيم الربح المعلن عنه.

وقد أوصى الباحث بضرورة قيام المنظمات، والهيئات المهنية برفع جودة خدمات التدقيق، وخاصة استقلالية مكاتب التدقيق، وتحسين مستوى الأداء المهني لموظفي المكاتب، واهتمام مكاتب المحاسبة، والتدقيق بالتدريب الجيد للأفراد العاملين، والتركيز على التدريب العملي في مجالات التخصص.

وقد ناقشت **دراسة (Schneider, 2013) بعنوان:**

Internal Auditing and Real Earnings Management

بيان فيما إذا كان هناك أثر لوجود تدقيق داخلي قوي على سلوك إدارة الأرباح الحقيقي. حيث استخدمت هذه الدراسة تجربة تقنية الاستجابة العشوائية، حيث أدلى مائة واثنا عشر طالباً بالقرارات المتعلقة بتحسين الأرباح من خلال الإفراط في الإنتاج للحد من تكلفة المبيعات. وتم تعيين مشتركين إلى ثلاث مجموعات للتدقيق الداخلي، الأول: عدم وجود تدقيق، والثاني، وجود تدقيق ضعيف، والثالث، وجود تدقيق قوي.

حيث أشارت النتائج إلى أن تأثير التدقيق الداخلي على قرارات الإفراط في الإنتاج كانت في الاتجاهات المفترضة، وذات دلالة إحصائية ، في حين وجود تدقيق داخلي كان له أثر كبير في ردع الفائض في الإنتاج ، أما نتائج التدقيق الداخلي القوي فكانت مختلطة من حيث حجم العينة حيث إذا تم تخفيض حجم العينة، فإن النتيجة تكون رادعة بشكل أكبر للفائض في الإنتاج ، أما بالنسبة للعينة بشكل كامل فكانت النتيجة أنه لا يوجد اختلاف في الدلالة الإحصائية عن مجموعة التدقيق الداخلي القوي، ومجموعة التدقيق الداخلي الضعيف . كما تبين من خلال هذه الدراسة أن بعض الشركات لا ترغب في الحد من غزارة الأرباح، وذلك لتقليل الضرائب، ولتمهيد الأرباح وتوزيعها.

وقد أوصى الباحث بضرورة تعزيز وظيفة التدقيق الداخلي، لتكون أكثر فاعلية في الحد من ممارسة إدارة الأرباح الحقيقية.

وقد كان لأثر التدقيق الداخلي على نظام الرقابة الدخلية نصيب في بعض الدراسات حيث كان هناك **دراسة (الجابري، 2014) بعنوان: "تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين العاملة في اليمن".**

وقد هدفت هذه الدراسة إلى تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين العاملة في اليمن . واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وذلك من خلال تصميم استبانة، وتوزيعها على عينة من المدققين الداخليين في الشركات، وبلغ عددها (35) استبانة . وتم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية أهمها المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية . وقد توصلت الدراسة إلى وجود تأثير كبير لدور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين العاملة في اليمن .

ودراسة (Badara, Saidin, 2014) بعنوان: Empirical Evidence of Antecedents of Internal Audit Effectiveness from Nigerian Perspective

حيث هدفت هذه الدراسة لتقديم الأدلة التجريبية من دراسات سابقة عن فعالية التدقيق الداخلي من المنظور النيجيري ، وتشكل الدراسات السابقة إدارة المخاطر، ونظام الرقابة الداخلية الفعال، وخبرة التدقيق، والتعاون بين المدققين الداخليين والخارجيين، وقياس الأداء .

وقد تم جمع البيانات من خلال توظيف باحثين مساعدين من خلال إرسال 500 استبانة للمدققين الداخليين، ولجان التدقيق .

واستخدمت العينة العشوائية الطبقية ،التي تم توزيعها على ست مناطق جغرافية سياسية في نيجيريا ، وقد تم تحليل البيانات باستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية ، والإحصاء الوصفي ، وتحليل العوامل، ومصفوفة الإرتباط ، وأخيراً تم إجراء تحليل الانحدار المتعدد .

وتم التوصل من خلال النتائج إلى أن جميع السوابق لها علاقة إيجابية مهمة مع فعالية التدقيق الداخلي .

(2-3-3) ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

مما يلاحظ على الدراسات السابقة التي إطلع عليها الباحث فإن هذه الدراسات ركزت على مواضيع ذات علاقة بالتدقيق الداخلي وأخرى ذات علاقة بإدارة الأرباح والحوكمة المؤسسية ولم تتطرق بشكل مباشر إلى العلاقة بين التدقيق الداخلي، وإدارة الأرباح باستثناء دراسة مبارك (2008) التي أجريت في السعودية حيث ركز الباحث على العلاقة بين جودة أنشطة المراجعة الداخلية، ودورها في الحد من ممارسة إدارة الأرباح، وكذلك دراسة Prawitt, et al. ,2008 وبذلك تأتي هذه الدراسة متميزة عن غيرها من حيث الأهداف، ومجتمعها، وعينتها، والطرق الإحصائية .

حيث ركزت هذه الدراسة على تسليط الضوء على أثر التدقيق الداخلي على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بوصة عمان.

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

(3-1) المقدمة.

(3-2) منهجية الدراسة.

(3-3) مجتمع الدراسة.

(3-4) عينة الدراسة.

(3-5) مصادر جمع البيانات.

(3-6) أداة الدراسة.

(3-7) صدق أداة الدراسة وثباتها.

(3-8) طرق قياس متغيرات الدراسة.

(3-9) المعالجة الإحصائية.

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

(3-1) المقدمة:

يتناول الباحث في هذا الفصل المنهجية المطبقة في إجراء هذه الدراسة، بوصف الطرق والإجراءات التي تم استخدامها للقيام بهذه الدراسة وتوضيحها من أجل الإجابة عن الأسئلة التي تمثل مشكلة الدراسة، وهدفها، حيث يستعرض مجتمع الدراسة، وعينتها، وأداة الدراسة، وتفاصيلها وصدقها، وثباتها، والأساليب الإحصائية المستخدمة.

(3-2) منهجية الدراسة:

قام الباحث بمراجعة الأدبيات حول موضوع الدراسة، وقامت هذه الدراسة على استخدام مناهج البحث العلمي الآتية:

1. **المنهج الوصفي التحليلي:** حيث تم من خلاله عرض المعلومات المتعلقة بالإطار النظري لموضوع الدراسة مثل: تعريف التدقيق الداخلي، وتعريف إدارة الأرباح.

2. **المنهج القياسي الكمي:** حيث تم استخدامه في تحليل البيانات المالية المنشورة في بورصة عمان، وعرضها باستخدام الأساليب الإحصائية المختلفة، والملائمة للدراسة، أما النماذج المستخدمة فسيتم توضيحها في طرق قياس المتغيرات.

(3-3) مجتمع الدراسة:

تكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي خلال الفترة الواقعة بين عام 2009-2013 وعددها 70 شركة صناعية.

(3-4) عينة الدراسة:

تكونت عينة الدراسة من 33 شركة من الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي من جميع القطاعات الصناعية، التي يوجد فيها تدقيق داخلي،التي لها تداول مستمر خلال فترة الدراسة، حيث تم استثناء الشركات التي لها تداول متقطع، وغير مستمر خلال مدة الدراسة. (ملحق رقم: 2)

(3-5) مصادر جمع البيانات:

تم الاعتماد على مصدرين أساسيين لجمع المعلومات، و البيانات، و يمكن إبرازها على النحو الآتي:

1. **المصادر الأولية:**

تم جمع المعلومات الأولية من خلال القوائم، والتقارير المالية المنشورة لعينة الدراسة، وكذلك من خلال الاستبانة التي أُعدت لهذا الغرض.

2. **المصادر الثانوية:** تم الحصول على المعلومات الثانوية التي تخص الدراسة بالرجوع إلى الكتب، والبحوث، والرسائل الجامعية، والمقالات العلمية، والنشرات الصادرة عن هيئة الأوراق المالية، وسوق عمان المالي للشركات الصناعية الأردنية التي تشكل عينة الدراسة.

(3-6) أداة الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة؛ قام الباحث بتحليل القوائم المالية للشركات عينة الدراسة لقياس أثر المتغير المستقل على المتغير التابع.

كما قام الباحث بتصميم استبانة وفق ما تطلبته فرضيات الدراسة، ومتغيراتها، وقد تكونت الاستبانة من جزئين رئيسيين، كمايأتي:

الجزء الأول: خصص لمعرفة الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة، وهي: (الفئة العمرية، والمؤهل العلمي، والتخصص الأكاديمي، وعدد سنوات الخبرة في التدقيق الداخلي، والشهادات المهنية).

الجزء الثاني: وخصص للفقرات التي غطت متغيرات الدراسة، ويتكون من أربعة محاور:

المحور الأول: وخصص للتعرف إلى استقلالية التدقيق الداخلي كما هو في الشركات عينة الدراسة، وتكون هذا المحور من (11) فقرة.

المحور الثاني: وخصص للتعرف إلى كفاءة العاملين في قسم التدقيق الداخلي كما هو في الشركات عينة الدراسة، وتكون هذا المحور من (8) فقرات.

المحور الثالث: وخصص للتعرف إلى نطاق عمل التدقيق الداخلي كما هو في الشركات عينة الدراسة، وتكون هذا المحور من (12) فقرة.

المحور الرابع: وخصص للتعرف إلى العناية المهنية للعاملين في قسم التدقيق الداخلي كما هو في الشركات عينة الدراسة، وتكون هذا المحور من (7) فقرات.

وتم اختيار مقياس ليكرت الخماسي لتحديد أهمية كل فقرة من فقرات الاستبانة، لكونه يُعد من أكثر المقاييس استخداماً لقياس الآراء، والاستجابات، حيث يشير أفراد عينة الدراسة الخاضعة للاختبار إلى مدى موافقتهم عن كل فقرة من فقرات أداة الدراسة وفق المقياس على النحو الآتي:

جدول (1)

مقياس ليكرت خماسي التدرج

الأهمية النسبية	موافق بدرجة عالية جداً	موافق بدرجة عالية	موافق بدرجة متوسطة	موافق بدرجة منخفضة	غير موافق بدرجة منخفضة جداً
الدرجة	5	4	3	2	1

حيث قام الباحث بتوزيع (65) استبانة على أفراد مجتمع الدراسة في الشركات الصناعية المدرجة أسهمها في سوق عمان المالي بواقع استبانتين لكل شركة باستثناء شركة واحدة لم يكن فيها سوى مدقق داخلي واحد ، حيث تم استرداد (61) استبانة بما نسبته (93.8%)، وتم استبعاد (3) استبانات من التي تم استردادها لعدم اكتمال الإجابات، والمعلومات فيها، وبالتالي عدم صلاحيتها للتحليل الإحصائي، أي ما نسبته (4.9%)، وتبقى (58) استبانة صالحة للتحليل الإحصائي، أي ما نسبته (95.08%) من تلك التي تم استردادها.

(3-7) صدق أداة الدراسة وثباتها:

للتأكد من الصدق الظاهري للأداة؛ قام الباحث بعرض الاستبانة على (5) متخصصين في مجال الدراسة؛ والأخذ بملاحظاتهم بالحذف، أو الإضافة، أو التعديل.

و تم التأكد من ثبات الأداة بطريقة إعادة الاختبار، واستخدام معامل ارتباط بيرسون لإيجاد الثبات للمرة الأولى من تطبيق الاختبار، كما تم استخدام معادلة كرونباخ-ألفا لإيجاد معامل الاتساق الداخلي للأداة بحيث تكون كل فقرة من الاستبانة متسقة مع المحور الذي تنتمي إليه الفقرة، وكانت نتائج هذا المعامل كما هي مبينة في الجدول (2) أدناه:

جدول (2)

معاملات ثبات متغيرات الدراسة

المتغير	معامل الثبات
استقلالية التدقيق الداخلي	0.87
كفاءة العاملين في قسم التدقيق الداخلي	0.85
نطاق عمل التدقيق الداخلي	0.90
العناية المهنية للعاملين في قسم التدقيق الداخلي	0.83
الدرجة الكلية	0.94

من الجدول (2) أعلاه؛ يتضح بأن معاملات الثبات تراوحت ما بين (0.83-0.90) لأبعاد استبانة التدقيق الداخلي، أما الدرجة الكلية فقد بلغت (0.94)، وتشير هذه القيم إلى أن استبانة الدراسة تمتعت بمعاملات ثبات مناسبة تفي بأغراض الدراسة الحالية.

(3-8) طرق قياس متغيرات الدراسة:

أ. قياس المتغير التابع من خلال ما يأتي:

تم استخدام أنموذج جونز المعدل لقياس إدارة الأرباح خلال فترة الدراسة، والبالغة (5) سنوات، ويقوم هذا النموذج على أساس احتساب المستحقات الاختيارية كمؤشر على قيام الشركات عينة الدراسة بممارسة إدارة الأرباح، ويتم احتسابها وفقاً للخطوات الآتية: (Dechow,1995)

1. قياس المستحقات الكلية التي تم قياسها بطريقة التدفق النقدي، التي تحتسب فيها المستحقات الكلية بالفرق بين صافي الدخل التشغيلي، و التدفق النقدي من العمليات التشغيلية، من خلال النموذج الآتي:

$$TACC\ i,t = ONI\ i,t\ -\ OCF\ i,t$$

حيث أن:

$TACC_{i,t}$ = المستحقات الكلية للشركة (i) خلال فترة (t).

$NOI_{i,t}$ = صافي الربح التشغيلي للشركة (i) خلال فترة (t).

$OCF_{i,t}$ = التدفق النقدي من العملية التشغيلية للشركة (i) خلال فترة (t).

2. تقدير معالم النموذج a1,a2,a3 الذي يتم من خلاله احتساب المستحقات غير الاختيارية ($NDACC_{i,t}$) من خلال معادلة الانحدار الآتية لمجموعة الشركات موضوع العينة لكل سنة على حدة.

$$TACC_{i,t} / AT_{i,t-1} = a1(1/A_{i,t-1}) + a2(\blacktriangle REV_{i,t} - \blacktriangle REC_{i,t}) / A_{i,t-1} + a3\ PPE_{i,t} / A_{i,t-1} + E_{i,t}$$

حيث أن:

$TACC_{i,t}$ = المستحقات الكلية للشركة (i) خلال فترة (t).

$\blacktriangle REV_{i,t}$ = التغير في إيرادات الشركة (i) خلال فترة (t).

$\blacktriangle REC_{i,t}$ = التغير في حسابات الذمم المدينة للشركة (i) خلال فترة (t).

$PPE_{i,t}$ = العقارات، والممتلكات، والآلات للشركة (i) آخر الفترة (t).

$A_{i,t-1}$ = إجمالي أصول الشركة (i) آخر الفترة (t-1).

$E_{i,t}$ = الخطأ العشوائي.

3- تحديد المستحقات غير الاختيارية العادية ($NDACC_{i,t}$) لكل شركة من الشركات عينة الدراسة على حدة، ولكل سنة من سنوات الدراسة من خلال المعادلة الآتية:-

$$NDACC_{i,t} = \hat{a}1(1/ A_{i,t-1}) + \hat{a}2 (\blacktriangle REV_{i,t} - \blacktriangle REC_{i,t}) / A_{i,t-1} + \hat{a}3 (ppE_{i,t} / A_{i,t-1})$$

4- يتم احتساب المستحقات الاختيارية ($DACC_{i,t}$) لكل شركة والمتمثلة في الفرق بين المستحقات الكلية، والمستحقات غير الاختيارية

$$DACCi,t = TACCi,t – NDACC\ i,t$$

5- تم حساب متوسط المستحقات الاختيارية لكل شركة على حدة .

وسيتم ربط العلاقة بين التدقيق الداخلي، وإدارة الأرباح من خلال أنموذج الدراسة العام كما يأتي:

$$DA_{it} = \beta_0 + \beta_1 IND_{it} + \beta_2\ QUA_{it} + \beta_3\ PC_{it} + \beta_4 ASC_{it} + \beta_5 SIZE_{it} + \varepsilon_{it}$$

حيث:

DA_{it}: المتغير التابع للدراسة الذي يمثل المستحقات الاختيارية للشركة **i** في السنة **t**.

IND_{it}: المتغير المستقل الأول المتمثل في استقلالية التدقيق الداخلي للشركة **i** في السنة **t**.

QUA_{it}: المتغير المستقل الثاني الذي يمثل كفاءة التدقيق الداخلي للشركة **i** في السنة **t**.

PC_{it}: المتغير المستقل الثالث الذي يمثل العناية المهنية للتدقيق الداخلي للشركة **i** في السنة **t**.

ASC_{it}: المتغير المستقل الرابع الذي يمثل نطاق عمل التدقيق الداخلي للشركة **i** في السنة **t**.

$SIZE_{it}$: **المتغير الضابط الذي يمثل حجم الشركة i في السنة t مقاساً باللوغاريثم الطبيعي لحجم الأصول.**

β_0: المقدار الثابت في معادلة الانحدار.

β_1، β_2، β_3، β_4، β_5، معاملات الانحدار.

(9-3) المعالجة الإحصائية:

للإجابة على أسئلة الدراسة، واختبار الفرضيات، قام الباحث باستخدام الأساليب الإحصائية الآتية:

1. احتساب المتوسط الحسابي لمعرفة متوسط إجابات أفراد العينة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة، والانحراف المعياري للتعرف إلى مدى انحراف إجاباتهم لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة، ولكل محور من محاورها الرئيسية عن متوسطها الحسابي ، إلى جانب إجراء اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف- سمرنوف) لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه، وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات؛ لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً.

2. تم استخدام الانحدار المتعدد لبيان أثر المتغيرات المستقلة على العلاقة بين المتغير المستقل، والمتغير التابع للدراسة.

الفصل الرابع

نتائج الدراسة

(4-1) المقدمة.

(4-2) نتائج الإحصاء الوصفي لبيانات المتغيرات الديمغرافية لعينة الدراسة

(4-3) نتائج ممارسة إدارة الأرباح للشركات عينة الدراسة

(4-4) تحليل فقرات الاستبانة

(4-5) اختبار فرضيات الدراسة، ومناقشة نتائجها

الفصل الرابع

نتائج الدراسة

(1-4) المقدمة:

يتضمن هذا الفصل عرضاً للنتائج بشكل مفصل بناءً على التحليل المالي، والإحصائي للبيانات المالية، ولإجابات أفراد عينة الدراسة، واستعراض النتائج التي تم التوصل إليها باستخدام عدة أساليب مالية، و إحصائية من أجل تحليل البيانات التي تم جمعها بشكل يؤدي إلى تحقيق أهداف الدراسة، و سيتم عرضها وتحليلها في هذا الفصل.

(2-4) نتائج الإحصاء الوصفي لبيانات المتغيرات الديمغرافية لعينة الدراسة

يتناول هذا الجزء عرضاً، وتحليلاً للنتائج المتعلقة بالمتغيرات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة من حيث الفئة العمرية للمستجيب، والمؤهل العلمي، والتخصص الأكاديمي، وعدد سنوات الخبرة في التدقيق الداخلي، والشهادة المهنية للمستجيب.

جدول (3)

توزيع عينة الدراسة حسب الخصائص الديمغرافية للمستجيبين

الخصائص الديمغرافية		التكرار	النسبة المئوية
الفئة العمرية:	21 – 25 سنة	5	%8.62
	26 – 30 سنة	5	%8.62
	31 - 35 سنة	13	%22.41
	36 – 40 سنة	25	%43.10
	أكثر من 40 سنة	10	%17.24
	المجموع	58	%100.0
المؤهل العلمي:	دبلوم	5	8.62%
	بكالوريوس	38	65.52%
	دبلوم عالٍ	0	0
	ماجستير	11	18.97%
	دكتوراه	4	6.90%
	المجموع	58	%100.0
التخصص الأكاديمي:	إدارة أعمال	10	17.24%
	محاسبة	36	62.07%

	علوم مالية ومصرفية	9	15.52%
	اقتصاد	3	5.17%
	المجموع	58	%100.0
عدد سنوات الخبرة في التدقيق الداخلي:	1 – 5 سنوات	17	29.31%
	6 – 10 سنوات	27	46.55%
	11 - 15 سنة	5	8.62%
	16 – 20 سنة	4	6.90%
	أكثر من 20 سنة	5	8.62%
	المجموع	58	%100.0
الشهادة المهنية:	JCPA	31	53.45%
	CPA	6	10.34%
	CIA	6	10.34%
	CMA	5	8.62%
	أخرى (لا شيئ)	10	17.24%
	المجموع	58	%100.0

يلاحظ من الجدول أعلاه أن نسبة الفئة العمرية التي فوق سن 25 سنة هي 91% وهي تعد مؤشراً كبيراً لوجود خبرة كافية في شركات العينة وأن نسبة المؤهل العلمي من بكالوريوس فما فوق هي أيضاً 91% وهذا يعطي إنطباعاً بأن الكادر المؤهل علميا بنسبة كبيرة هو كادر قادر على اكتشاف التلاعبات والأخطاء إن وجدت، أما ما يخص التحصص الأكاديمي فهم جميعاً ضمن تخصص الأعمال وهو مجال التدقيق، وفي مجال الخبرات يتبين أن نسبة المدققين الذين تقع خبراتهم ضمن أكثر من خمس هي 57% وهي خبرة جيدة للعمل في مجال التدقيق وأخيراً يلحظ أن ما نسبته 83% من المدققين هم من حملة الشهادات المهنية ويتبين من الجدول (3) أعلاه أن النسبة الأكبر من الأفراد المستجيبين عينة الدراسة، العاملين في قسم التدقيق الداخلي لدى الشركات الصناعية المدرجة أسهمها في سوق عمان المالي، تتراوح أعمارهم ما بين (36-40) سنة، وبما نسبته (43.10%)، و أن النسبة الأكبر من الأفراد المستجيبين يحملون مؤهلاً أكاديمياً (بكالوريوس)، وبما نسبته (65.52%)، في تخصص (المحاسبة)، بما نسبته (62.07%)، ولديهم عدد سنوات الخبرة في التدقيق الداخلي تتراوح ما بين (6-10) سنوات، وبما نسبته (46.55%)، ويحملون الشهادة المهنية (JCPA)، وبما نسبته (53.45%) من جميع الأفراد المستجيبين من عينة الدراسة، وقد يعزى السبب وراء ذلك أن الشركات الصناعية المدرجة أسهمها في سوق عمان المالي تفضل توظيف الأشخاص من ذوي الكفاءة

والخبرة في مجال عملهم، وهذا يدل على قدرة عينة الدراسة على فهم فقرات الاستبانة، والإجابة عليها.

(3-4) نتائج ممارسة إدارة الأرباح للشركات عينة الدراسة:

تم استخدام أنموذج جونز المعدل لقياس إدارة الأرباح خلال فترة الدراسة والبالغة (5) سنوات، لاحتساب المستحقات الاختيارية كمؤشر على قيام الشركات عينة الدراسة بممارسة إدارة الأرباح، الملحق رقم (1) يعرض نتائج هذا النموذج للشركات عينة الدراسة، والبالغ عددها (33) شركة حيث بلغ عدد المشاهدات 165 مشاهدة .

ويلاحظ في هذا الملحق وجود بعض السنوات لنفس الشركة تحمل نسب مختلفة وبعيدة عن سواء بالزيادة أو النقصان وقد يعود هذا إلى تأثر بعض الشركات بالأزمة المالية العالمية أو يكون لغايات ضريبية وما شابه ذلك .

تم احتساب نسب المستحقات الكلية (TACC) للشركات عينة الدراسة، ومن ثم احتساب نسب المستحقات غير الاختيارية (NDACC) من خلال معادلة الانحدار، ومن ثم احتساب نسب المستحقات الاختيارية وقد اختلف عدد الشركات من سنة إلى أخرى لفترة الدراسة من حيث مدى ممارسة المستحقات الاختيارية ، ويلاحظ من الملحق رقم (1) أنه يوجد فرق بعدد الشركات التي لها مستحقات اختيارية أعلى من القيمة المطلقة لمتوسط المستحقات الاختيارية لجميع الشركات بين سنة، وسنة أخرى، كما هو مبين بالملحق رقم (1) . كما يلاحظ أن معظم الشركات كانت تمارس المستحقات الاختيارية بطريقة تؤدي إلى تقليل الربحية، حيث يلاحظ أن نسب المستحقات الاختيارية لمعظم هذه الشراكات ذات إشارة سالبة.

(4-4) تحليل فقرات الاستبانة

عرض النتائج المتعلقة بالسؤال الرئيس من أسئلة الدراسة الذي ينص على:

ما أثر التدقيق الداخلي على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان؟

ومن أجل ذلك، سيتم الإجابة عن هذا السؤال من خلال الإجابة عن الأسئلة الفرعية من أسئلة الدراسة وعلى النحو الآتي:

أولاً: عرض النتائج المتعلقة بالسؤال الفرعي الأول من أسئلة الدراسة الذي ينص على:

ما أثر استقلالية التدقيق الداخلي على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان؟.

وللإجابة عن هذا السؤال تمّ استخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، والرتبة، لفقرات المحور الأول من الاستبانة، والجدول (4) يشير إلى تلك النتائج:

جدول(4)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات المحور الأول: استقلالية التدقيق الداخلي

#	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	المستوى
3	تتولى لجنة التدقيق الإشراف على أعمال التدقيق الداخلي.	4.31	0.75	1	مرتفع
7	تتأكد لجنة التدقيق من عدم إخفاء الإدارة أية معلومات لازمة لأداء مهام التدقيق الداخلي.	4.31	0.82	2	مرتفع
2	يقدم المدققون الداخليون تقاريرهم إلى لجنة التدقيق.	4.29	0.65	3	مرتفع
6	تتأكد لجنة التدقيق من قيام إدارة التدقيق الداخلي بالإشراف الكافي على أعمال التدقيق الداخلي.	4.26	0.61	4	مرتفع
9	يوجد إجراءات تتأكد من خلالها لجنة التدقيق بأن موظفي التدقيق الداخلي يلتزمون بأخلاقيات المهنة.	4.21	0.72	5	مرتفع
5	تحول لجنة التدقيق دون ممارسة الإدارة لأية ضغوط على المدققين الداخليين	4.07	0.93	6	مرتفع
8	تهتم لجنة التدقيق بتوصيات المدققين الداخليين وتأخذها بعين الاعتبار.	4.07	0.70	7	مرتفع
1	يتم تعيين المدققين الداخليين بموافقة لجنة التدقيق.	3.88	0.92	8	مرتفع
11	تضمن لجنة التدقيق عدم الاستغناء عن المدقق الداخلي نتيجة تمسكه بوجهة نظر صحيحة تخالف رأي الإدارة.	3.78	0.80	9	مرتفع
10	تطلب لجنة التدقيق من مجلس الإدارة إبداء أسباب عدم تبني توصيات المدققين الداخليين.	3.74	0.98	10	مرتفع
4	تتولى لجنة التدقيق متابعة ترقية المدققين الداخليين وتعديل رواتبهم.	3.59	1.09	11	متوسط
	المتوسط العام	4.05	0.815	-	مرتفع

من الجدول (4) يتضح أن المتوسطات الحسابية لمحور استقلالية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة أسهمها في سوق عمان المالي، تتراوح ما بين (3.59– 4.31)، حيث أن أعلى متوسط حسابي كان للفقرات ذات الترتيب (1) و(2)، ذاتي الترقيم (3) و(7) من الاستبانة التي تنص الأولى على: " تتولى لجنة التدقيق الإشراف على أعمال التدقيق الداخلي"، التي بلغ متوسطها (4.31)

وانحرافها المعياري (0.82)، والثاتية تنص على تتأكد لجنة التدقيق من عدم إخفاء الإدارة أية معلومات لازمة لأداء مهام التدقيق الداخلي وأن أدنى متوسط حسابي كان للفقرة ذات الترتيب (11)، ذات الترقيم (4) التي تنص على " تتولى لجنة التدقيق متابعة ترقية المدققين الداخليين، وتعديل رواتبهم"، التي جاءت بمتوسط حسابي بلغ (3.59)، وبانحراف معياري (1.09)، وأن المتوسط العام بلغ (4.05) بانحراف معياري قدره (0.815)، وهو يقع ضمن مستوى تقدير مرتفع.

ويتم قياس المستويات من خلال مقياس مقسم إلى ثلاثة مستويات ، حيث احتسبت درجة القطع من خلال قسمة حاصل الفرق بين أعلى مستوى (5) وأقل مستوى فيه (1) على ثلاثة مستويات ، أي أن درجة القطع كالأتي : ((5-1) / 3 = 1.33) وبذلك تكون المستويات على النحو الآتي :

1- درجة منخفضة (1-2.33) .

2- درجة متوسطة (2.34-3.66) .

3- درجة مرتفعة (3.67-5) .

إذ يتضح من الجدول أعلاه أن المدقق الداخلي، أو قسم التدقيق الداخلي يتمتع باستقلالية في الشركات عينة الدراسة، تساعده على القيام بعمله، وإنجاز مهام هذه الوظيفة بكفاءة وفاعلية.

ثانياً: عرض النتائج المتعلقة بالسؤال الفرعي الثاني من أسئلة الدراسة الذي ينص على:

ما أثر كفاءة العاملين في قسم التدقيق الداخلي على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان؟.

وللإجابة عن هذا السؤال تمّ استخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، والرتبة، لفقرات المحور الثاني من الاستبانة، والجدول (5) يشير إلى تلك النتائج:

جدول(5)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات المحور الثاني: كفاءة العاملين في قسم التدقيق الداخلي

#	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	المستوى

8	يمتلك المدققون الداخليون مهارات خاصة في تقييم المخاطر	4.17	0.57	1	مرتفع
7	يمتلك المدققون الداخليون مهارات مناسبة للتعامل مع الأنظمة الحاسوبية	4.00	0.73	2	مرتفع
4	يتم التحقق من إلمام المدققين الداخليين بمعايير التدقيق الداخلي	3.97	0.92	3	مرتفع
3	يمتاز العاملون في قسم التدقيق الداخلي بالخبرة المهنية، وبالمعرفة بمعايير التدقيق الداخلي.	3.90	0.72	4	مرتفع
1	تقوم لجنة التدقيق بتقييم الكفاءات الموجودة في دائرة التدقيق الداخلي، وفحص الخبرة المهنية للمدققين.	3.81	0.76	5	مرتفع
6	يوجد سياسات توظيف للمدققين الداخليين، ويتم الالتزام بها.	3.78	0.88	6	مرتفع
5	يوجد إلمام لدى المدققين الداخليين بمواضيع الاقتصاد، و الإدارة، و الضرائب، و القانون.	3.67	1.00	7	متوسط
2	يوجد برامج تدريبية يخضع لها المدققون الداخليون في الشركة.	3.05	0.96	8	متوسط
-	المتوسط العام	3.79	0.818	-	مرتفع

من الجدول (5) يتضح أن المتوسطات الحسابية لمحور كفاءة العاملين في قسم التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة أسهمها في سوق عمان المالي، تروواحت ما بين (3.05– 4.17)، حيث أن أعلى متوسط حسابي كان للفقرة ذات الترتيب (1)، ذات الترقيم (8) من الاستبانة التي تنص على: " يمتلك المدققون الداخليون مهارات خاصة في تقييم المخاطر"، التي بلغ متوسطها (4.17) وانحرافها المعياري (0.57)، وأن أدنى متوسط حسابي كان للفقرة ذات الترتيب (8)، ذات الترقيم (2) التي تنص على " يوجد برامج تدريبية يخضع لها المدققون الداخليون في الشركة"، التي جاءت بمتوسط حسابي بلغ (3.05)، وبانحراف معياري (0.96)، وأن المتوسط العام بلغ (3.79) بانحراف معياري قدره (0.818)، وهو يقع ضمن مستوى تقدير مرتفع.

حيث يتضح من الجدول أعلاه أن قسم التدقيق الداخلي لديه موظفون أكفاء في الشركات عينة الدراسة، بحيث يؤدون عملهم، والمهام الموكولة إليهم بمهارة مهنية عالية، مما يجعلهم يحققون أهداف عملية التدقيق الداخلي بكفاءة وفاعلية، والأمر الأهم من ذلك كما تم بيانه في الجدول أعلاه رقم (5)، أن المدققين الداخليين يتمتعون بكفاءات عالية، وخبرات معقولة، وهذا يساعد في تمكنهم من الرقابة بالشكل المناسب، وبالتالي الحد من ممارسة إدارة الأرباح.

ثالثاً: عرض النتائج المتعلقة بالسؤال الفرعي الثالث من أسئلة الدراسة الذي ينص على:

ما أثر نطاق عمل التدقيق الداخلي على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان؟

وللإجابة عن هذا السؤال تمّ استخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، والرتبة، لفقرات المحور الثاني من الاستبانة، والجدول (6) يشير إلى تلك النتائج:

جدول(6)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات المحور الثالث: نطاق عمل التدقيق الداخلي

#	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	المستوى
1	يقوم المدققون الداخليون بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية.	4.31	0.63	1	مرتفع
10	يُكوّن المدققون الداخليون آراءهم على أساس العدالة الشاملة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.	4.29	0.62	2	مرتفع
12	يقوم المدققون الداخليون بالرقابة على متطلبات الحاكمية المؤسسية كافة.	4.26	0.83	3	مرتفع
3	يركز المدققون الداخليون على الفحص الشامل لجميع جوانب ووظائف الشركة لخفض أي مخاطر محتملة.	4.24	0.78	4	مرتفع
9	يقوم المدققون الداخليون بمراقبة مستوى الإفصاح في التقارير المالية للتأكد من احتوائها على جميع المعلومات التي يحتاجها متخذو القرارات على اختلافهم.	4.16	0.64	5	مرتفع
11	يقوم المدققون الداخليون بتقييم مختلف أنواع المخاطر.	4.14	0.69	6	مرتفع
6	يراجع المدققون الداخليون التقارير والسجلات المالية والتشغيلية للتأكد من موثوقية المعلومات التي تحتويها.	4.12	0.84	7	مرتفع
4	يقوم المدققون الداخليون بفحص فعالية استخدام موارد الشركة وكفاءتها.	3.98	0.78	8	مرتفع
2	يقوم المدققون الداخليون بمراجعة نظام الشركة للتأكد من انسجامه مع السياسات، والخطط، ومدى التزام الموظفين به.	3.95	0.74	9	مرتفع
5	يراجع المدققون الداخليون النشاطات التشغيلية المختلفة للشركة من إنتاج، وتسويق، وبيع.	3.95	0.78	10	مرتفع
7	يهدف المدققون الداخليون من خلال نطاق عملهم إلى الاستثمار الأمثل للموارد المتاحة للشركة.	3.79	0.69	11	مرتفع
8	يقوم المدققون الداخليون بمتابعة تخطيط جودة المنتجات، وأسباب الانحرافات في خطة الجودة.	3.50	0.98	12	متوسط
-	المتوسط العام	4.06	0.75	-	مرتقع

من الجدول (6) يتضح أن المتوسطات الحسابية لمحور نطاق عمل التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة أسهمها في سوق عمان المالي، تتراوحت ما بين (3.50– 4.31)، حيث أن أعلى متوسط حسابي كان للفقرة ذات الترتيب (1)، ذات الترقيم (1) من الاستبانة التي تنص على: " يقوم المدققون الداخليون بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية"، التي بلغ متوسطها (4.31) وانحرافها المعياري (0.63)، وأن أدنى متوسط حسابي كان للفقرة ذات الترتيب (12)، ذات الترقيم (8) التي تنص على " يقوم المدققون الداخليون بمتابعة تخطيط جودة المنتجات، وأسباب الانحرافات في خطة الجودة"، التي جاءت بمتوسط حسابي بلغ (3.50)، وبانحراف معياري (0.98)، وأن المتوسط العام بلغ (4.06) بانحراف معياري قدره (0.75)، وهو يقع ضمن مستوى تقدير مرتفع.

حيث يتضح من الجدول أعلاه أن نطاق عمل التدقيق الداخلي يؤدي إلى تحقيق أهداف عملية التدقيق الداخلي، والمنظمة ككل بكفاءة وفاعلية.

رابعاً: عرض النتائج المتعلقة بالسؤال الفرعي الرابع من أسئلة الدراسة الذي ينص على:

ما أثر العناية المهنية للعاملين في قسم التدقيق الداخلي في الأعمال التنفيذية على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان؟

وللإجابة عن هذا السؤال تمّ استخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، والرتبة، لفقرات المحور الرابع من الاستبانة، والجدول (7) يشير إلى تلك النتائج:

جدول(7)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات المحور الرابع: العناية المهنية للعاملين في قسم التدقيق الداخلي

#	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	المستوى
5	يقوم مدير التدقيق الداخلي بفحص عينة من تقارير نتائج عملية التدقيق التي يقوم المدققون الداخليون بإعدادها.	4.38	0.59	1	مرتفع
1	يلتزم المدققون الداخليون بمعايير التدقيق الداخلي.	4.33	0.51	2	مرتفع
3	يتم التخطيط الجيد المسبق من قبل المدققين الداخليين لعملية التدقيق الداخلي.	4.26	0.66	3	مرتفع
2	يلتزم المدققون الداخليون بأخلاقيات مهنة التدقيق.	4.24	0.71	4	مرتفع

4	يقوم مدير التدقيق الداخلي بفحص عينة من أوراق العمل التي يقوم المدققون الداخليون بإعدادها.	4.21	0.64	5	مرتفع
7	يتم الإشراف من قِبل مسؤولي التدقيق الداخلي على أعمال التدقيق الداخلي في مراحله كافة.	4.21	0.72	6	مرتفع
6	هناك رقابة مستمرة على موظفي التدقيق الداخلي من قبل مدير التدقيق الداخلي فيما يخص مستوى أدائهم المهني.	4.09	0.71	7	مرتفع
-	المتوسط العام	4.25	0.649	-	مرتقع

من الجدول (7) يتضح أن المتوسطات الحسابية لمحور العناية المهنية للعاملين في قسم التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة أسهمها في سوق عمان المالي، تراوحت ما بين (4.09– 4.38)، حيث أن أعلى متوسط حسابي كان للفقرة ذات الترتيب (1)، ذات الترقيم (5) من الاستبانة التي تنص على: " يقوم مدير التدقيق الداخلي بفحص عينة من تقارير نتائج عملية التدقيق التي يقوم المدققون الداخليون بإعدادها"، التي بلغ متوسطها (4.38) وانحرافها المعياري (0.59)، وأن أدنى متوسط حسابي كان للفقرة ذات الترتيب (7)، ذات الترقيم (6) التي تنص على " هناك رقابة مستمرة على موظفي التدقيق الداخلي من قبل مدير التدقيق الداخلي فيما يخص مستوى أدائهم المهني"، التي جاءت بمتوسط حسابي بلغ (4.09)، وبانحراف معياري (0.71)، وأن المتوسط العام بلغ (4.25) بانحراف معياري قدره (0.649)، وهو يقع ضمن مستوى تقدير مرتفع.

يتضح من الجدول أعلاه أن قسم التدقيق الداخلي لديه موظفون أكفاء يؤدون عملهم وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي، في الشركات عينة الدراسة، بحيث يؤدون عملهم، والمهام الموكولة إليهم بمهنية عالية، مما يجعلهم يحققون أهداف عملية التدقيق الداخلي بكفاءة وفاعلية.

(4-5) اختبار فرضيات الدراسة ومناقشة نتائجها

قبل القيام بتطبيق تحليل الانحدار لاختبار فرضيات الدراسة، تم إجراء بعض الاختبارات لضمان ملاءمة بيانات الدراسة لافتراضات تحليل الانحدار حيث تم التأكد من عدم وجود ارتباط عالٍ بين المتغيرات المستقلة من خلال استخدام اختبار التداخل الخطي Multicollinearity-Test وذلك باحتساب معامل التباين المسموح Tolerance ومعامل تضخم التباين Variance Inflation (VIF) Factor للمتغيرات المستقلة، مع الأخذ بالاعتبار أن تزيد قيمة التباين المسموح به عن (0.05) وعدم تخطي معامل تضخم التباين القيمة (10)، كما تم احتساب معامل الالتواء Skewness لمتغيرات الدراسة للتأكد من اتباع بيانات التوزيع الطبيعي مع مراعاة أن البيانات تتبع هذا التوزيع إذا كانت قيمة معامل الالتواء تقل عن (1) (Doane & Seward, 2011).

جدول رقم (8)

نتائج اختبار التداخل الخطي Multicollinearity-Test

المتغيرات المستقلة	التباين المسموح (Tolerance)	معامل تضخم التباين (VIF)	معامل الالتواء (Skewness)
استقلالية التدقيق الداخلي	0.318	3.548	0.893
كفاءة العاملين في التدقيق الداخلي	0.461	2.130	0.497
نطاق العمل	0.457	2.283	0.000
العناية المهنية	0.329	3.015	0.150
المتغير التابع: إدارة الأرباح	-	-	0.251

يتبين من الجدول رقم (8) الذي يلخص الاختبارات المذكورة، أن قيم اختبار التباين المسموح تراوحت بين (0.318- 0.461) ، وهي أكبر من (0.05)، فضلا عن أن قيم اختبار معامل تضخم التباين كانت أقل من (10) إذ تراوحت بين (2.130- 3.548)، مما يدل على عدم وجود ارتباط عالٍ بين المتغيرات المستقلة. كما كانت قيم معامل الالتواء أقل من (1) الأمر الذي يؤكد التوزيع الطبيعي للبيانات.

كما تم استخدام اختبار كولمجروف – سمرنوف " One-Sample Kolmogorov Smirnov Test لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

جدول (9)

اختبار كولمجروف- سمرنوف

H	N	Normal Parametersa,b	Kolmogorov-Smirnov Z	Asymp. Sig. (2-tailed)
		Mean		
استقلالية التدقيق الداخلي	58	4.05	1.198	0.114
كفاءة العاملين	58	3.79	1.108	0.171
نطاق العمل	58	4.06	0.87	0.435
العناية المهنية	58	4.25	1.07	0.203

يتضح من الجدول (9) بأن قيم الإحصائي (ز) بلغت 1.07، 0.87، 1.10، 1.19 وأن جميع هذه القيم ليست دالة عند مستوى 0.05 فأقل، مما يعني أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

عرض النتائج المتعلقة بالسؤال الرئيس من أسئلة الدراسة الذي ينص على:

ما أثر التدقيق الداخلي على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان؟

للإجابة عن هذا السؤال، تم اختبار الفرضية الرئيسية التي تنص على:

H0: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتدقيق الداخلي في إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

ومن أجل ذلك؛ تم إجراء تحليل الانحدار المتعدد الذي تظهر نتائجه في الجدول (10):

جدول (10)

نتائج تحليل الانحدار المتعدد لأثر التدقيق الداخلي على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان

R	R-square	β	F,t	Sig.
0.590	0.348	0.590-	13.520	0.001
استقلالية التدقيق الداخلي		-0.441	2.73	0.01
كفاءة العاملين في قسم التدقيق الداخلي		-0.351	2.19	0.045
نطاق العمل		-0.367	2.19	0.035
العناية المهنية		-0.364	2.17	0.037

يتضح من الجدول (10) أن معامل الارتباط بين التدقيق الداخلي، وإدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان بلغ (0.590) وأن قيمة الإحصائي (ف) له 13.52 بمستوى دلالة 0.001 ، وهو أقل من مستوى الدلالة المستخدم وهو 0.05 وهذا يشير إلى أن هناك أثراً ذا دلالة إحصائية للتدقيق الداخلي على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

وبالتالي تم رفض الفرضية العدمية، وقبول الفرضية البديلة، واستنتاج أنه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتدقيق الداخلي في إدارة الأرباح، أي أنه كلما زاد التدقيق الداخلي قلت ممارسة الشركات لإدارة الأرباح، ويتضح ذلك من خلال القيمة السالبة لمعامل بيتا، الذي بلغت قيمته (-0.590)

H01:لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستقلالية التدقيق الداخلي على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان .

للإجابة عن هذه الفرضية تم إجراء تحليل الانحدار المتعدد، الذي تظهر نتائجه في الجدول (11) الآتي:

جدول (11)

نتائج تحليل الانحدار المتعدد لأثر استقلالية التدقيق الداخلي على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان

Sig.	T	β
0.01	2.73	-0.441

يتضح من الجدول (11) أن قيمة الإحصائي (ت) لاستقلالية التدقيق الداخلي على إدارة الأرباح 2.73، وهي دالة عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)، حيث يظهر من الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة هو (0.010)، حيث يشير إلى أن هناك أثراً ذا دلالة إحصائية لاستقلالية التدقيق الداخلي في إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

بالتالي تقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستقلالية التدقيق الداخلي في إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان"، أي أنه كلما زادت استقلالية التدقيق الداخلي قلت ممارسة الشركات لإدارة الأرباح، ويتضح ذلك من خلال القيمة السالبة لمعامل بيتا، الذي بلغت قيمته (-0.441)، وقد يعزى السبب وراء ذلك إلى إدراك الشركات عينة الدراسة وفهمها لأهمية استقلالية التدقيق الداخلي في الحد من إدارة الأرباح في الشركات عينة الدراسة حيث أن الاستقلالية تعد ركيزة أساسية من ركائز التدقيق الداخلي .

H02: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لكفاءة العاملين في قسم التدقيق الداخلي على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

للإجابة عن هذه الفرضية تم إجراء تحليل الانحدار المتعدد الذي تظهر نتائجه في الجدول (12) الآتي:

جدول (12)

نتائج تحليل الانحدار المتعدد لأثر كفاءة العاملين في قسم التدقيق الداخلي على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان

Sig.	T	β
0.045	2.19	-0.351

يتضح من الجدول (12) أن قيمة الإحصائي (ت) لكفاءة العاملين في قسم التدقيق الداخلي على إدارة الأرباح 2.19 وهي دالة عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)، حيث يظهر من الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة هو (0.045)، وهذا يشير إلى أن هناك أثراً ذا دلالة إحصائية لكفاءة العاملين على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

بالتالي تقبل الفرضية البديلة التي تنص على " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لكفاءة العاملين في قسم التدقيق الداخلي على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان"، أي أنه كلما زادت كفاءة العاملين في قسم التدقيق الداخلي قلت ممارسة الشركات لإدارة الأرباح، ويتضح ذلك من خلال القيمة السالبة لمعامل بيتا الذي بلغت قيمته (-0.351)، وقد يعزى السبب وراء ذلك إلى حرص الشركات عينة الدراسة على توظيف العمالة ذات الكفاءة في قسم التدقيق الداخلي، لما له من أثر إيجابي على إدارة الأرباح في الشركات عينة الدراسة.

والأمر الأهم من ذلك كما تم بيانه في الجدول رقم (3) أن المدققين الداخليين يتمتعون بكفاءات عالية، وخبرات معقولة، وهذا يساعد في تمكينهم من الرقابة بالشكل المناسب، وبالتالي الحد من ممارسة إدارة الأرباح .

H03: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لنطاق العمل في قسم التدقيق الداخلي على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

للإجابة عن هذه الفرضية تم إجراء تحليل الانحدار المتعدد الذي تظهر نتائجه في الجدول (13) الآتي:

جدول (13)

نتائج تحليل الانحدار المتعدد لأثر نطاق العمل في قسم التدقيق الداخلي على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

Sig.	T	β
0.035	2.19	-0.367

يتضح من الجدول (13) أن قيمة الإحصائي (ت) لنطاق العمل في قسم التدقيق الداخلي على إدارة الأرباح 2.19 وهي دالة عند مستوى ($\alpha \le 0.05$)، حيث يظهر من الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة هو (0.035)، وهذا يشير إلى أن هناك أثراً ذا دلالة إحصائية لنطاق العمل على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

بالتالي تقبل الفرضية البديلة التي تنص على " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لنطاق العمل في قسم التدقيق الداخلي على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان"، أي أنه كلما توسع نطاق عمل التدقيق الداخلي قلت ممارسة الشركات لإدارة الأرباح، ويتضح ذلك من خلال القيمة السالبة لمعامل بيتا، الذي بلغت قيمته (-0.367)، وقد يعزى السبب وراء ذلك إلى إدراك الشركات عينة الدراسة، وفهمها لأثر نطاق العمل في قسم التدقيق الداخلي على إدارة الأرباح في الشركات عينة الدراسة.

وبلغة أخرى، فإن نطاق العمل الذي يشمل فحص أنظمة الرقابة الداخلية بالمنظمة وتقييم مدى كفاءتها وفعاليتها، وجودة الأداء عند تأدية الأنشطة المختلفة كما أشارت نتائج الجدول أعلاه ، الأمر الذي من شأنه تقليل احتمالية ممارسة الأرباح في الشركات عينة الدراسة.

H04: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للعناية المهنية للعاملين في قسم التدقيق الداخلي في الأعمال التنفيذية على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

للإجابة عن هذه الفرضية تم إجراء تحليل الانحدار المتعدد الذي تظهر نتائجه في الجدول (14) التالي:

جدول (14)

نتائج تحليل الانحدار المتعدد لأثر العناية المهنية للعاملين في قسم التدقيق الداخلي في الأعمال التنفيذية على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

Sig.	T	β
0.037	2.17	-0.364

يتضح من الجدول (14) أن قيمة الإحصائي (ت) له 2.17، وهي دالة عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)، حيث يظهر من الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة هو (0.037)، وهذا يشير إلى أن هناك أثراً ذا دلالة إحصائية للعناية المهنية على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

بالتالي تقبل الفرضية البديلة التي تنص على " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للعناية المهنية للعاملين في قسم التدقيق الداخلي في الأعمال التنفيذية على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان"، أي أنه كلما زادت العناية المهنية للعاملين في قسم التدقيق الداخلي قلت ممارسة الشركات لإدارة الأرباح، ويتضح ذلك من خلال القيمة السالبة لمعامل بيتا والذي بلغت قيمته (-0.364)، وقد يعزى السبب وراء ذلك إلى استيعاب الشركات عينة الدراسة لمتطلبات العاملين في قسم التدقيق الداخلي لديها وتلبيتها، لما له من أثر إيجابي على إدارة الأرباح في الشركات عينة الدراسة.

أي أن العناية المهنية من شأنها ضمان دقة عملية التدقيق الداخلي وجودتها، من خلال تطبيق معايير التدقيق الداخلي بدرجة الحرص المتوقعة من مدقق آخر مؤهل تأهيلا مهنيا كافيا، وأن يقوم المدقق الداخلي بالتحري عن الحقائق، إلى أن يصل إلى نتائج موضوعية تبين ما إذا كانت هناك ممارسات

غير مقبولة سواء أكانت متعمدة أم غير ذلك التي بدورها قد تساهم في إدارة الأرباح، وذلك للحد من هذه الممارسات، وتحقيق أهداف المنشأة بشكل عام، والتدقيق الداخلي بشكل خاص.

وبالرجوع إلى الجداول السابقة (11، 12، 13، 14) وما تم ذكره في اختبار الفرضيات يتبين وجود أثر إيجابي لكل من الاستقلالية، وكفاءة العاملين، ونطاق العمل، والعناية المهنية للتدقيق الداخلي، الأمر الذي من شأنه تقليل احتمالية ممارسة إدارة الأرباح في الشركات عينة الدراسة حيث كانت نتائج هذه الدراسة مشابهة لحد كبير لدراسة مبارك (2008) التي أجريت في السعودية لقياس جودة أنشطة التدقيق الداخلي، ودورها في الحد من إدارة الأرباح .

H05: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لحجم الشركة على العلاقة بين التدقيق الداخلي وإدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

تم اختبار هذه الفرضية من خلال إجراء تحليل الانحدار المتعدد الذي تظهر نتائجه في الجدول (15) الآتي حيث تم إجراء الاختبار قبل أخذ حجم الشركة بعين الاعتبار. وبعد ذلك.

جدول (15)

نتائج تحليل الانحدار متعدد المراحل لأثر حجم الشركة على العلاقة بين التدقيق الداخلي وإدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

المتغير	R	R-square	التغير في R- square	F	Sig.
التدقيق الداخلي قبل الأخذ بعين الاعتبار حجم الشركة	0.590	0.348	0.000	13.520	0.001
التدقيق الداخلي بعد الأخذ بعين الاعتبار حجم الشركة	0.592	0.350	0.020	2.160	0.152

يتضح من الجدول (15) أن معامل الارتباط بين التدقيق الداخلي، و إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان قبل الأخذ بعين الاعتبار حجم الشركة بلغ (0.590) وأن قيمة الإحصائي (ف) له بلغ (13.52) بمستوى دلالة 0.001 ، ويلاحظ أن معامل الارتباط بعد الأخذ بعين الاعتبار حجم الشركة بلغ (0.592) وأن معامل التحديد أصبح 0.350 وبذلك فإن الأثر الإضافي هو 0.020 وأن قيمة الإحصائي (ف) بلغ (2.16) وهي ليست دالة عند مستوى 0.05 فأقل حيث أن مستوى الدلالة بلغ 0.152، وهنا تشير هذه النتائج إلى أن حجم الشركة لم يضف تأثيراً ذا دلالة إحصائية على العلاقة بين التدقيق الداخلي وإدراة الأرباح.

وبالتالي تقبل الفرضية العدمية التي تنص على : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لحجم الشركة على العلاقة بين التدقيق الداخلي، وإدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان .

الفصل الخامس

الاستنتاجات و التوصيات

الفصل الخامس

الاستنتاجات و التوصيات

(5-1) المقدمة

يتضمن هذا الفصل الاستنتاجات التي ساهمت في الإجابة على أسئلة هذه الدراسة والتوصيات، هذا بعد أن تم إجراء الاختبارات الإحصائية الملائمة لأداة الدراسة، والتي تُعبر عن أثر التدقيق الداخلي في إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

(5-2) النتائج

1. يوجد أثر للتدقيق الداخلي على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، حيث كان الأثر دالاً عند مستوى دلالة (0.001) .
2. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستقلالية التدقيق الداخلي على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، حيث كان الأثر دالاً عند مستوى دلالة (0.010) .
3. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لكفاءة العاملين في قسم التدقيق الداخلي على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، حيث كان الأثر دالاً عند مستوى دلالة (0.045) .
4. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لنطاق العمل في قسم التدقيق الداخلي على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، حيث كان الأثر دالاً عند مستوى دلالة (0.035) .
5. لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لحجم الشركة على العلاقة بين التدقيق الداخلي، وإدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، حيث كان الأثر غير دال إحصائياً .

(5-3) التوصيات

في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها، يوصي الباحث بمايأتي:

1. ضرورة التأكيد على توفير خدمة للتدقيق الداخلي (في جميع الشركات الصناعية)، حيث تبين من الدراسة عدم وجود وظيفة تدقيق داخلي في كثير من الشركات الصناعية المدرجة أسهمها في بورصة عمان، وقد تم إستثناؤها من عينة الدراسة.

2. ضرورة زيادة فاعلية الدور الرقابي لقسم التدقيق الداخلي، للحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات التي ظهر، أو قد يظهر فيها ممارسة لإدارة الأرباح، وذلك لأن نتائج الدراسة بينت وجود دور مهم لزيادة هذه الفاعلية.

3. ضرورة إجراء التحليلات اللازمة من قِبَل قسم التدقيق الداخلي من أجل كشف عمليات ممارسة إدارة الأرباح، وإيجاد السُبل التي تساعد في الحد من هذه الممارسة لما لها من انعكاسات سلبية على الأداء.

4. نشر التوعية من قبل الجهات المعنية في سوق عمان المالي حول المخاطر التي قد تترتب على ممارسات إدارة الأرباح.

5. سن تشريعات، وعقوبات صارمة تُتّخذ بحق الشركات التي يتبين فيها تلاعبات في القوائم المالية أو ممارسات لإدارة الأرباح.

6. دعم استقلالية التدقيق الداخلي، لما لها من أثر في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، ويمكن أن يكون ذلك من خلال التأكيد على ضرورة ربط التدقيق الداخلي بلجنة التدقيق الخارجي.

7. ضرورة توسيع نطاق عمل التدقيق الداخلي ليشمل التدقيق الداخلي الشامل سواءَ كان مالياً أو تشغيلياً.

8. ضرورة التأكيد على العناية المهنية للتدقيق الداخلي، بحيث يراعى في خطط التدقيق الداخلي مخاطر وجود إدارة الأرباح.

وبالختام يوصي الباحث بعمل المزيد من الدراسات في مجال إدارة الأرباح في قطاعات أخرى غير القطاع الصناعي، والتعمق أكثر في أسباب إدارة الأرباح لما لها من أثر كبير على مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات .

المراجــع

1. المجلات والدوريات والمؤتمرات:-

- أمينة ، فداوي، (2013)، قياس ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المسجلة ببورصة الجزائر، **مجلة التنظيم والعمل**، العدد 4، ص ص1-16.
- أبو بكر ، أيمن عبدالله محمد، (2012)، **التدقيق الداخلي** ، مدونة الدكتور أيمن عبداللع محمد أبو بكر - أبوظبي.

https://ay83m.wordpress.com/?s=%D8%A7%D9%84%D8%AA%D8%

- بكري، علي حجاج، (2005)، دور المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة الاقتصادية في منظمات الأعمال، **المجلة العلمية لكلية التجارة**، المجلد2، العدد1، ص ص:250-255، جامعة الأزهر.
- الجابري، (2014) "تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين العاملة في اليمن".
- جربوع، يوسف، والحلو، (2004)، دور المراجع الداخلي والمراجع الخارجي في قياس الكفاءة الفاعلية وتقييم الأداء في المشروعات الاقتصادية في فلسطين، **مجلة العلوم الاقتصادية** ،المجلد7، العدد8، ص ص: 101-144، جامعة بغداد، العراق.
- الخشاوي ، علي محمود، و الدوسري، محسن ناصر، (2008)، **المحاسبة الإبداعية و دور المدقق في التحقق من ممارساتها و نتائجها**، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، السعودية.
- خليل، عبد اللطيف، (2003)، نموذج مقترح لإدارة وتقييم أداء وظيفة المراجعة الداخلية في ضوء توجهاتها المعاصرة –بالتطبيق على البنوك التجارية، **مجلة البحوث التجارية**، المجلد 25، العدد1، ص ص: 85-104، كلية التجارة – جامعة الزقازيق.
- الداعور، جبر إبراهيم، (2009)، أثر السياسات المحاسبية للإدارة المكاسب على أسعار أسهم الوحدات الاقتصادية المتداولة في سوق فلسطين للأوراق المالية، دراسة تطبيقية، **مجلة الجامعة الإسلامية**، المجلد17، العدد 1 ،ص ص:800-823، غزة / فلسطين.
- الذنيبات، علي وباسل، شناق، (2006)، تقويم مدقق الحسابات الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي في ظل تطبيق معيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610)، دراسة تحليلية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين والداخليين في الأردن، **المجلة الأردنية في إدارة الأعمال**، المجلد2/ العدد2، ص ص:187-211.
- السرطاوي، عبد المطلب وعلام، حمدان ومشتهى، صبري وأبو عجيلة، عماد، (2013)، أثر لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية على الحد من إدارة الأرباح- دراسة تطبيقية

على الشركات الصناعية ما قبل الأزمة المالية العالمية، **مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية)**، المجلد27، العدد4، ، ص ص: 820-846، فلسطين.

- السيد، صفاء، (2004)، إدارة الربحية ومعايير المحاسبة المصرية، **مجلة البحوث التجارية المعاصرة**، المجلد3، العدد2، ص ص:100-144، كلية تجارة جامعة جنوب الوادي، مصر.
- عبد اللاه، محمد الرملي ، **(1994)**، إطار مقترح لمعايير المراجعة الداخلية في ظل تطور تكنولوجيا المعلومات، **مجلة البحوث التجارية المعاصرة**، المجلد8، العدد2.
- أبو عجيلة، عماد وعلاّم، حمدان، (2010)، أثر جودة التدقيق في الحد من إدارة الأرباح، **المجلة العربية للعلوم الإدارية**، المجلد14، العدد2، ص ص: 158-184، الكويت.
- عيسى، سمير كامل محمد، (2008)، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات مع دراسة تطبيقية، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، المجلد45، العدد1، ص ص:1-57،جامعة الاسكندرية، مصر.
- فواز، محمد، (2014)، تنظيم هيئة الأوراق المالية للسياسات المحاسبية المؤثرة بأسعار أسهم الشركات المتداولة في البورصة، **مجلة الاقتصاد الإسلامي العالمية**، العدد29، ص ص:35 . 36 .
- فوزي، محمد، (2014)، **السياسات المحاسبية المؤثرة بأسعار أسهم شركات البورصة**، http://www.al-sharq.com/news/details/251853#.VWSzSdKqqkp
- القثامي، فواز، (2010)، إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، المجلد47، العدد1، ص ص:201-249،جامعة الإسكندرية، مصر.
- مبارك، الرفاعي، (2008)، جودة **أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح**- دراسة تطبيقية على البيئة السعودية، جامعة الملك سعود، السعودية.
- مجاهد، محمد، (2002)، استخدام المراجعين لنظام دعم اتخاذ القرار في تقييم احتمال التحريف الجوهري في التقارير المالية بالتطبيق على بيئة المراجعة في جمهورية مصر العربية ، **مجلة الدراسات المالية والتجارية**،المجلد12، العدد2، كلية تجارة بني سويف- جامعة القاهرة.

2. الكتب:

- التميمي، هادي، (1998)، **المدخل إلى التدقيق: من الناحية النظرية والعملية**، عمان، مركز كحلوت للكتب.
- حماد، طارق، (2005)، **التقارير المالية**،(ط1)، الدار الجامعية، الإسكندرية.

- عبد العال، طارق(2007) ، **موسوعة معايير المراجعة**، (ط2)، القاهرة :دار الجامعية الإسكندرية.
- عبد الله، خالد أمين، (2000)، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية**، (ط1)، عمان: دار وائل للنشر.
- القاضي، حسين، (2008)، **التدقيق الداخلي**، الطبعة الأولى، دمشق، منشورات جامعة دمشق، سوريا.
- المجمع العربي للمحاسبين ب، (2001)، **المبادئ الأساسية للتدقيق**، المجمع العربي للمحاسبين ،(ط1)، عمان، الأردن.
- معايير التدقيق الدولية IIA معهد المدققين الداخليين ،(2014)، النسخة المعمول بها في فلسطين، ترجمة جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية، (ط1)

3. الرسائل والأطروحات:

- أحمد، رياض، (2008)، **دور المراجعة الخارجية في كشف الممارسات المحاسبية الاحتيالية في ضوء التطورات الاقتصادية المعاصر**، أطروحة دكتوراه، جامعة حلوان، القاهرة.
- الأشقر، هاني، (2010)، **إدارة الأرباح وعلاقتها بالعوائد غير المتوقعة للسهم ومدى تأثر العلاقة بحجم الشركة**، الجامعة الإسلامية، غزة، رسالة ماجستير غير منشورة.
- بوسنة، حمزة، (2013)، **دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح**، جامعة فرحات عباس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التيسير، سطيف، الجزائر، رسالة ماجستير غير منشورة.
- الحلو، شيرين، (2012)، **المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية، دراسة تطبيقية لمكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة**، أطروحة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة.
- شحروري، محمود، (1998)، **مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية الأردنية**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن.
- عبدالحفيظ، محمد واحمد ، الزهراء (2009) بحث في **إدارة الأرباح** جامعة القاهرة ، القاهرة ، جمهورية مصر العربية .
- عبد المغني، فضل، (2003)، **مدى تدقيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية**، رسالة ماجستير، جامعة اليرموك، إربد، الأردن.

- العبدلي، محمد، (2012)، **أثر تطبيق الحاكمية المؤسسية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية**، رسالة ماجستير،جامعة الشرق الأوسط،عمان، الأردن.
- العفيفي، عبير، (2007)، **معوقات عمل وحدات المراجعة الداخلية والآليات المقترحة لزيادة فاعليتها**، دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، غزة.
- الفجرجات، خليل، (2003)، **تقييم فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في الجامعات الأردنية الرسمية**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عمان العربية، عمان.
- المدلل،يوسف، (2007)، **دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري**، دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.
- النونو، كمال، (2009)، **مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الاسلامية العاملة في قطاع غزة**، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلاميةظن غزة.
- يوسف التل، صفوت(2007) ، **التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان، الأردن.

4. المراجع باللغة الإنجليزية:

- Arena; M, Michela, A and Azzone, G, (2006), **Internal audit in Italian organizations: A multiple case study,** Managerial Auditing Journal. Vol. (21) No. (3) , pp. 275-292.
- Aerson, U, (2003), CH. 4, **ASSURANCE AND CONSULTING SERVICES**. P:79-129.
- Arens, A.A; Elder, R.J & Beasley, M.S. (2014), "**Auditing and Assurance Services**", **An Integrated Approach**. 15th Edition.P P: 355-356.
- Balaciu; D , Bogdan, V. & Vladu, A, (2009), **A Brief Review of Creative Accounting Literature and its Consequences in Practice**, Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, 11th Edition, 170-183. web site of the Federal Reserve Bank of St. Louis.
- Brink, V.Z. and Witt. H. 1982. **Modern Internal Auditing: Appraising Operations and Controls**, John Wiley and Sons, New York, Fourth Edition.

- Chen, Yi ; Meng, A; S. Moroney, and L. Houghton, (2005). **Audit committee composition and the use of on industry specialist audit firm. Accounting and finance**, 45 p217- 239.
- Coles; L, Hertedm, p, and Kalpatlym, S, (2006), **Earnings Management Around employee stock option reissues**, Journal of accounting and economics, Vol. 41, No.1, pp:173-200.
- Dechow, P.M; Saloan, R. G & Sweeny, A. P. (1995), "**Detecting Earnings Management**", The Accounting Review. Vol.70, No.(2). P:193-225.
- Defond, M. & Jiambalvo,J. (1994). "Debt covenant violations and manipulation of accruals", **Journal of Accounting and Economics.** Vol.17, pp.146-176.
- Douglas; F. P, Jason L. S and David A, (2008), **Internal Audit Quality and Earnings Management,** **http://aaajournals.org/doi/abs/10.2308/accr.2009.84.4.1255**
- Gaa, J. Dunmore, P. (2007). "The Ethics of Earnings Management" Chartered Accountants Journal, Vol.11, No.2.
- Ghosh, S. (2010). Creative Accounting : A Fraudulent Practice Leading to Corporate Collapses, Research and Practice in Social Sciences.
- Hamilton, J; Cailtlin, M; S. Ruddock, and L. Taylor. (2005), **Audit Partner Rotation, Earnings Quality and Earnings Conservatism**, Available as SSPN: http://ssrn.com/abstract=740846.
- Jerry; W, Lin, M, Hwang, I, (2010), **Audit Quality, Corporate Governance, and Earnings Management: A Meta-Analysis**, International Journal of Auditing,14.
- Jihe, S; Brian, W. (2004), **Benchmarking Audit Committee Effectiveness in Financial Reporting,** International Journal of Auditing.vol. 8, No. 3, P:195-205.
- Jones, J. Jennife (1991). "Earning Management During Import Relief Investigations", **Journal of Accounting Research,** Vo.29, No.2, pp.193-225.
- Institute of Internal Auditor (IIA) web site, (2011), **international standards for the professional practice of internal auditing (standards)**,htt://www.theia.org/guidance/standards-and guidance/ippf/standard.
- KPMG, (2000), **New Strategy and best Practice in Internal Audit- An emerging model for building organizational value focusing on risk,** available at: www.kpmg.com.

- Merchant, K, Rockness, J. (2002), **The ethics of managing earnings: An empirical investigation. Journal of Accounting and Public Policy**.Vol. 13, No. 1 ,pp: 79-94.
- Michael, D. Akers, D. Jodi, B. (2007). **"Earnings Management and its Implication**", The CPA Journal, Available at: www.highbeam.com/doc/1P3-1318434341.
- Mutchler , Jane, (2004), CH.7, **INDEPENDENCE AND OBJECTIVITY: A FRAMEWORK FOR RESEARCH OPPORTUNITIES IN INTERNAL AUDITING**, p 231-268.
- Partha, M. (2003), **How to Manage Earnings Management.** Accounting World Institute of chartered Financial Institutes of India, pp:13-19.
- Parfet, W, 2000. commentary: **accounting subjectivity and earnings management: A preparer perspective, Accounting Horizons**, Vol. 14, No.4, pp. 481-488
- Pickett, K, Spencer ,H, (2004), **The Internal Auditor at Work ,** John Wiley and Sons. Available as SSPN: http://ssrn.com/abstract=740846.
- Prawitt, D، Smith، J ،Wood، D**. (2008)Internal Audit Quality and Earnings Management**
- Prawitt , F (2004), Douglas CH.6, **MANAGING THE INTERNAL AUDIT FUNCTION**, p171-228.
- Ronen, J, Yaari, V, (2008), THE EARNINGS MANAGEMENT STRATEGY TO MEET OR BEAT THRESHOLDS, Morgan State University Contact author: Department of Accounting, Taxation, and Law, Stern School of Business, New York University, jronen@stern.nyu.edu
- Stolowy, H, Breton, G ,(2004), **Accounting Manipulation: A literature Review and Proposed Conceptual Framework**, The Review of Accounting and Finance, Vol .3, No 1, PP: 5 – 65.
- Schneider, A, (2013), Internal Auditing and Real Earnings Management, Georgia institute of technology, united states, Journal of contemporary issue in business research, Vol.2, No.4, P:97-108.
- Schipper, K. 1989. **Commentary: Earnings management. Accounting Horizons** (December): 91 - 102.
- Scott, B, Pitman, M, (2005), **Auditors and Earnings Management**, Available From: http://www.nysscpa.org/cpajournal/2005/0802/features/f085
- Scott, W.S.,(2003), **Financial Accounting Theory,** Third Edition, Toronto, Prentice Hall.

-

ملحق (1)

المستحقات الاختيارية ومتوسطات المستحقات الاختيارية للشركات عينة الدراسة

متوسط المستحقات الاختيارية	المستحقات الاختيارية	السنة	رقم الشركة في سوق عمان	اسم الشركة
0.917	0.097	2009	131097	مجموعة العصر للاستثمار
	4.489	2010		
	-0.013	2011		
	-0.071	2012		
	0.083	2013		

الأردنية لتجهيز وتسويق الدواجن ومنتجاتها	141002	2009	-0.217	1.476
		2010	-0.140	
		2011	3.286	
		2012	4.001	
		2013	0.450	
العربية لصناعة الألمنيوم أرال	141006	2009	2.807	0.792
		2010	0.052	
		2011	0.472	
		2012	1.446	
		2013	-0.818	
الصناعية التجارية الزراعية	141009	2009	0.633	-0.318
		2010	-0.061	
		2011	-0.603	
		2012	1.043	
		2013	-2.601	
دار الدواء للتنمية والاستثمار	141012	2009	-0.321	-0.386
		2010	-0.158	
		2011	-1.969	
		2012	0.103	
		2013	0.416	
مصانع الورق والكرتون الأردنية	141017	2009	-10.191	-4.730
		2010	-0.770	
		2011	0.537	
		2012	3.705	
		2013	-16.933	
مناجم الفوسفات الأردنية	141018	2009	-7.939	-1.559
		2010	-1.212	
		2011	-0.265	
		2012	2.067	
		2013	-0.446	
الأردنية لصناعة الأنابيب	141019	2009	0.214	-0.692
		2010	-3.337	
		2011	-0.229	
		2012	0.156	
		2013	-0.264	
العالمية للصناعات الكيماوية	141027	2009	-0.116	0.124
		2010	0.416	
		2011	-0.379	
		2012	0.674	
		2013	0.027	
الاستثمارات والصناعات المتكاملة	141029	2009	-0.192	-0.177
		2010	-0.876	
		2011	0.015	
		2012	0.339	

	-0.172	2013		
-1.187	0.452	2009	141039	الوطنية لصناعة الكوابل والأسلاك الكهربائية
	0.275	2010		
	-2.639	2011		
	-1.465	2012		
	-2.557	2013		
-0.359	4.103	2009	141042	مصانع الإسمنت الأردنية
	-1.303	2010		
	0.794	2011		
	-4.563	2012		
	-0.823	2013		
-5.493	1.475	2009	141043	البوتاس العربية
	-7.250	2010		
	-9.134	2011		
	-11.124	2012		
	-1.431	2013		
0.223	-2.735	2009	141048	الإقبال للاستثمار
	1.531	2010		
	0.098	2011		
	-0.139	2012		
	2.361	2013		
0.716	-0.147	2009	141054	الوطنية لصناعة الكلورين
	-0.207	2010		
	-0.077	2011		
	1.528	2012		
	2.482	2013		
0.050	0.207	2009	141059	الشرق الأوسط للكابلات المتخصصة
	-2.218	2010		
	-0.076	2011		
	0.223	2012		
	2.113	2013		
0.211	-0.419	2009	141065	الباطون الجاهز والتوريدات الإنشائية
	0.919	2010		
	-0.253	2011		
	-0.132	2012		
	0.942	2013		
-1.242	-3.937	2009	141070	حديد الأردن
	-1.573	2010		
	-0.882	2011		
	1.298	2012		
	-1.119	2013		
-0.850	0.133	2009	141074	مصانع الاتحاد لإنتاج

	-3.081	2010		التبغ والسجائر
	-0.537	2011		
	0.742	2012		
	-1.508	2013		
-1.466	-6.452	2009	141081	اللؤلؤة لصناعة الورق الصحي
	-0.642	2010		
	-0.638	2011		
	0.069	2012		
	0.335	2013		
-0.120	-0.351	2009	141098	العربية لصناعة المواسير المعدنية
	0.044	2010		
	-0.343	2011		
	0.143	2012		
	-0.095	2013		
0.682	-0.030	2009	141100	الإقبال للطباعة والتغليف
	0.865	2010		
	1.302	2011		
	0.180	2012		
	1.093	2013		
0.015	-0.084	2009	141141	مصانع الزيوت النباتية الأردنية
	-0.071	2010		
	0.713	2011		
	-0.281	2012		
	-0.201	2013		
-0.003	-0.228	2009	141170	الدولية لصناعات السيليكا
	-0.614	2010		
	0.351	2011		
	1.501	2012		
	-1.024	2013		
-0.026	-0.410	2009	141204	الأردنية لإنتاج الأدوية
	0.771	2010		
	0.076	2011		
	0.119	2012		
	-0.685	2013		
-1.032	-0.227	2009	141209	العربية لصناعة المبيدات والأدوية البيطرية
	0.420	2010		
	-0.199	2011		
	-5.617	2012		
	0.465	2013		
0.142	0.653	2009	141210	الحياة للصناعات الدوائية
	0.219	2010		
	0.997	2011		

	-1.182	2012		
	0.024	2013		
-0.535	-2.915	2009	141213	الألبسة الأردنية
	0.076	2010		
	0.017	2011		
	0.102	2012		
	0.048	2013		
0.096	3.335	2009	141215	مصانع الكابلات المتحدة
	0.233	2010		
	-3.169	2011		
	-0.056	2012		
	0.137	2013		
0.452	1.674	2009	141216	الوطنية لإنتاج النفط والطاقة الكهربائية من الصخر الزيتي
	-0.686	2010		
	0.266	2011		
	-0.078	2012		
	1.083	2013		
-4.471	0.298	2009	141217	الصناعات البتروكيماوية الوسيطة
	-19.093	2010		
	-1.505	2011		
	-2.600	2012		
	0.544	2013		
-0.847	-1.165	2009	141220	المتحدة لصناعة الحديد والصلب
	0.296	2010		
	-3.207	2011		
	-0.557	2012		
	0.396	2013		
-1.662	-5.774	2009	141224	إسمنت الشمالية
	-18.020	2010		
	21.557	2011		
	0.701	2012		
	-6.773	2013		

ملحق (2)

الشركات عينة الدراسة

اسم الشركة	رقم الشركة في سوق عمان المالي	اسم الشركة	رقم الشركة في سوق عمان المالي
مناجم الفوسفات الأردنية	141018	الباطون الجاهز والتوريدات الإنشائية	141065
مصانع الإسمنت الأردنية	141042	العربية لصناعة المواسير المعدنية	141098
حديد الأردن	141070	مصانع الزيوت النباتية الأردنية	141141
الدولية لصناعات السيليكا	141170	مصانع الورق والكرتون الأردنية	141017

الوطنية لإنتاج النفط والطاقة الكهربائية من الصخر الزيتي	141216	اللؤلؤة لصناعة الورق الصحي	141081
المتحدة لصناعة الحديد والصلب	141220	الحياة للصناعات الدوائية	141210
إسمنت الشمالية	141224	الأردنية لإنتاج الأدوية	141204
الصناعية التجارية الزراعية / الإنتاج	141009	دار الدواء للتنمية والاستثمار	141012
العالمية للصناعات الكيماوية	141027	مصانع الاتحاد لإنتاج التبغ والسجائر	141074
الوطنية لصناعة الكلورين	141054	العربية لصناعة الألمنيوم/أرال	141006
العربية لصناعة المبيدات والأدوية البيطرية	141209	الإقبال للاستثمار	141048
الصناعات البتروكيماوية الوسيطة	141217	الألبسة الأردنية	141213
الوطنية لصناعة الكوابل والأسلاك الكهربائية	141039	الإقبال للطباعة والتغليف	141100
الشرق الأوسط للكابلات المتخصصة	141059	الأردنية لتجهيز وتسويق الدواجن ومنتجاتها	141002
مصانع الكابلات المتحدة	141215	الاستثمارات والصناعات المتكاملة	141029
الأردنية لصناعة الأنابيب	141019	شركة البوتاس	141043
شركة مجموعة العصر للاستثمار	131097	مجموع عدد الشركات	33 شركة

ملحق رقم (3)

أسماء الأساتذة محكمي الاستبانة

الرقم	اسم المحكم	مكان العمل
1	أ.د. عبد الناصر نور	جامعة الزرقاء
2	أ.د. وليد صيام	الجامعة الهاشمية
3	د. مضر عبداللطيف	جامعة الأميرة سمية

4	د. طارق المبيضين	جامعة الزرقاء
5	د. أيمن حرب	جامعة الزرقاء

ملحق

رقم (4)

الاستبانة في صورتها النهائية (بعد التحكيم)

بسم الله الرحمن الرحيم

السادة   المحترمين

تحية طيبة وبعد

يقوم الباحث بإجراء دراسة ميدانية تهتم بالتدقيق الداخلي، وأثره على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، هذا استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة.

وليتمكن الباحث من الحصول على نتائج تفيد هذه الدراسة، ونظراً لخبرتكم في هذا المجال، يُرجى التفضل منكم بالإجابة عن فقرات الاستبانة بما ترونه مناسباً؛ مع العلم بأن ما سيرد في هذه الاستبانة من أسئلة، وإجابات ستُستخدم لغايات البحث العلمي فقط، وستُعامل بسرية تامة.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

الباحث

أحمد يوسف أبو جبريل

الخصائص الديمغرافيه للمستجيب:			
الفئة العمرية:	21 – 25 سنة	26 – 30 سنة	31 - 35 سنة
	36 – 40 سنة	أكثر من 40 سنة	

المؤهل العلمي:	دبلوم	بكالوريوس	دبلوم عالٍ
	ماجستير	دكتوراه	
التخصص الأكاديمي:	إدارة أعمال	محاسبة	علوم مالية ومصرفية
	اقتصاد	أخرى (اذكرها لطفاً)	
عدد سنوات الخبرة في التدقيق الداخلي:	1 – 5 سنوات	6 – 10 سنوات	11 - 15 سنة
	16 – 20 سنة	أكثر من 20 سنة	
الشهادة المهنية:	JCPA	CPA	CIA
	CMA	أخرى (اذكرها لطفاً)	

#	المحور الأول: استقلالية التدقيق الداخلي كما هو في شركتكم	موافق بدرجة عالية جداً	موافق بدرجة عالية	موافق بدرجة متوسطة	موافق بدرجة منخفضة	غير موافق بدرجة منخفضة جداً
1	يتم تعيين المدققين الداخليين بموافقة لجنة التدقيق.					
2	يقدم المدققون الداخليون تقاريرهم إلى لجنة التدقيق.					
3	تتولى لجنة التدقيق الإشراف على أعمال التدقيق					

	الداخلي.					
4	تتولى لجنة التدقيق متابعة ترقية المدققين الداخليين، وتعديل رواتبهم.					
5	تحول لجنة التدقيق دون ممارسة الإدارة لأي ضغوط على المدققين الداخليين					
6	تتأكد لجنة التدقيق من قيام إدارة التدقيق الداخلي بالإشراف الكافي على أعمال التدقيق الداخلي.					
7	تتأكد لجنة التدقيق من عدم إخفاء الإدارة أية معلومات لازمة لأداء مهام التدقيق الداخلي.					
8	تهتم لجنة التدقيق بتوصيات المدققين الداخليين وتأخذها بعين الاعتبار.					
9	يوجد إجراءات تتأكد من خلالها لجنة التدقيق بأن موظفي التدقيق الداخلي يلتزمون بأخلاقيات المهنة.					
10	تطلب لجنة التدقيق من مجلس الإدارة إبداء أسباب عدم تبني توصيات المدققين الداخليين.					
11	تضمن لجنة التدقيق عدم الاستغناء عن المدقق الداخلي نتيجة تمسكه بوجهة نظر صحيحة تخالف رأي الإدارة.					

#	المحور الثاني: كفاءة العاملين في قسم التدقيق الداخلي كما هو في شركتكم	موافق بدرجة عالية جداً	موافق بدرجة عالية	موافق بدرجة متوسطة	موافق بدرجة منخفضة	غير موافق بدرجة منخفضة جداً
1	تقوم لجنة التدقيق بتقييم الكفاءات الموجودة في دائرة التدقيق الداخلي، وفحص الخبرة المهنية للمدققين.					
2	يوجد برامج تدريبية يخضع لها المدققون الداخليون في الشركة.					

3	يمتاز العاملون في قسم التدقيق الداخلي بالخبرة المهنية، وبالمعرفة بمعايير التدقيق الداخلي.					
4	يتم التحقق من إلمام المدققين الداخليين بمعايير التدقيق الداخلي					
5	يوجد إلمام لدى المدققين الداخليين بمواضيع الاقتصاد و الإدارة و الضرائب و القانون.					
6	يوجد سياسات توظيف للمدققين الداخليين ويتم الالتزام بها.					
7	يمتلك المدققون الداخليون مهارات مناسبة للتعامل مع الأنظمة الحاسوبية					
8	يمتلك المدققون الداخليون مهارات خاصة في تقييم المخاطر					

#	المحور الثالث: نطاق عمل التدقيق الداخلي كما هو في شركتكم	موافق بدرجة عالية جداً	موافق بدرجة عالية	موافق بدرجة متوسطة	موافق بدرجة منخفضة	غير موافق بدرجة منخفضة جداً
1	يقوم المدققون الداخليون بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية.					
2	يقوم المدققون الداخليون بمراجعة نظام الشركة للتأكد من انسجامه مع السياسات، والخطط، ومدى التزام الموظفين به.					

#						
3	يركز المدققون الداخليون على الفحص الشامل لجميع جوانب الشركة ووظائفها لخفض أي مخاطر محتملة.					
4	يقوم المدققون الداخليون بفحص فعالية ستخدام موارد الشركة وكفاءتها.					
5	يراجع المدققون الداخليون النشاطات التشغيلية المختلفة للشركة من إنتاج، وتسويق، وبيع.					
6	يراجع المدققون الداخليون التقارير، والسجلات المالية، والتشغيلية للتأكد من موثوقية المعلومات التي تحتويها.					
7	يهدف المدققون الداخليون من خلال نطاق عملهم إلى الاستثمار الأمثل للموارد المتاحة للشركة.					
8	يقوم المدققون الداخليون بمتابعة تخطيط جودة المنتجات وأسباب الانحرافات في خطة الجودة.					
9	يقوم المدققون الداخليون بمراقبة مستوى الإفصاح في التقارير المالية للتأكد من احتوائها على جميع المعلومات التي يحتاجها متخذو القرارات على اختلافهم.					
10	يُكوّن المدققون الداخليون آراءهم على أساس العدالة الشاملة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.					
11	يقوم المدققون الداخليون بتقييم مختلف أنواع المخاطر.					
12	يقوم المدققون الداخليون بالرقابة على متطلبات الحاكمية المؤسسية كافة.					

#	المحور الرابع: العناية المهنية للعاملين في قسم التدقيق الداخلي كما هو في شركتكم	موافق بدرجة عالية جداً	موافق بدرجة عالية	موافق بدرجة متوسطة	موافق بدرجة منخفضة	غير موافق بدرجة منخفضة جداً
1	يلتزم المدققون الداخليون بمعايير التدقيق الداخلي.					
2	يلتزم المدققون الداخليون بأخلاقيات مهنة التدقيق.					
3	يتم التخطيط الجيد المسبق من قبل المدققين الداخليين					

	لعملية التدقيق الداخلي.					
4	يقوم مدير التدقيق الداخلي بفحص عينة من أوراق العمل التي يقوم المدققون الداخليون بإعدادها.					
5	يقوم مدير التدقيق الداخلي بفحص عينة من تقارير نتائج عملية التدقيق التي يقوم المدققون الداخليون بإعدادها.					
6	هناك رقابة مستمرة على موظفي التدقيق الداخلي من قبل مدير التدقيق الداخلي فيما يخص مستوى أدائهم المهني.					
7	يتم الإشراف من قِبل مسؤولي التدقيق الداخلي على أعمال التدقيق الداخلي في مراحله كافة.					

ملحق (5)

البيانات المالية للشركات عينة الدراسة

الشركة	السنة	صافي الربح التشغيلي	التدفق النقدي من العمليات التشغيلية	التغير في إيرادات الشركة	التغير في حسابات تحت التحصيل	العقارات والممتلكات والآلات	إجمالي أصول الشركة	الخطأ العشوائي
مناجم الفوسفات الأردنية	2013	18,677,000	(59,613,000)	1,474,000	0	432,625,000	1,112,494,000	0
	2012	167,916,000	83,333,000	132,190,000	0	412,490,000	993,313,000	0
	2011	262,299,250	167,557,000	256,410,250	0	357,908,000	911,721,000	0

0	659,318,000	246,399,000	0	80,232,000	28,980,000	59,223,000	2010	
0	574,284,147	114,752,149	0	92,878,092	104,974,816	99,149,560	2009	141018
0	187,911,091	118,728,463	0	(27,603,390)	(138,416)	(21,205,788)	2013	مصانع الإسمنت الأردنية
0	198,493,218	128,466,380	0	(21,109,508)	(23,812,436)	(19,514,008)	2012	
0	213,962,722	138,677,394	0	(20,504,575)	2,060,594	(3,867,878)	2011	
0	239,383,600	158,936,780	0	(953,304)	(1,946,290)	2,076,908	2010	
0	296,459,154	165,693,867	0	45,708,434	75,739,273	59716822	2009	141042
0	1,012,622,000	360,875,000	0	130,661,000	185,732,000	125,192,000	2013	البوتاس العربية
0	1,083,453,000	396,958,000	0	198,822,000	172,857,000	212,384,000	2012	
0	1,223,269,000	437,473,000	0	299,691,000	310,878,000	303,513,000	2011	
0	1,008,039,000	471,728,000	0	162,650,000	226,971,000	183,928,000	2010	
0	885,699,000	444,102,000	0	131,766,000	206,542,000	150,208,000	2009	141043
0	83,287,918	42,240,089	0	216,000	6,275,417	1,522,540	2013	حديد الأردن
0	91,593,898	44,020,120	0	28,662	(7,875,293)	614,177	2012	
0	84,484,104	42,818,272	0	5,703,184	14,091,416	6,248,854	2011	
0	88,566,705	45,012,550	0	3,635,591	2,974,518	4,334,627	2010	
0	83,393,027	48,525,008	0	6,136,507	15,144,494	6,951,016	2009	141070
0	2,293,322	1,402,689	0	(188,431)	(34,306)	(188,431)	2013	الدولية لصناعات السيليكا
0	2,424,625	1,454,375	0	(155,389)	(126,479)	(155,389)	2012	
0	2,772,835	1,533,865	0	109,992	127,330	109,992	2011	
0	2,768,590	1,599,665	0	185,860	106,160	195,168	2010	
0	2,718,557	1,654,208	0	116,224	669,002	148,626	2009	141170
0	2,023,994	20,886	0	(234,653)	(275,865)	(313,492)	2013	الوطنية لإنتاج النفط والطاقة الكهربائية من الصخر الزيتي
0	2,284,165	33,380	0	(168,043)	(138,305)	(191,994)	2012	
0	2,456,798	45,046	0	(445,975)	(442,845)	(495,175)	2011	
0	2,920,438	56,788	0	(338,561)	(227,216)	(435,210)	2010	
0	3,264,041	48,728	0	(449,417)	(316,246)	(341,689)	2009	141216
0	61,164,558	17,701,459	0	109,157	(1,145,477)	172,887	2013	المتحدة لصناعة

0	52,563,746	18,450,463	0	986,778	5,279,910	1,864,650	2012	الحديد والصلب
0	55,006,431	19,522,542	0	5,103,984	1,853,283	6,621,813	2011	
0	51,689,940	23,040,296	0	2,093,150	(1,477,662)	2,853,630	2010	
0	45,715,795	24,093,158	0	47,759	3,547,828	262,501	2009	141220
0	74,433,058	40,586,038	9,125,139	6,127,205	10,070,023	6,554,673	2013	
0	70,663,559	42,276,783	5,326,632	4,487,302	561,310	4,786,343	2012	إسمنت الشمالية
0	77,944,251	44,260,297	5,012,840	11,660,059	16,166,729	12,376,356	2011	
0	65,479,243	45,527,596	1,558,470	11,927,487	18,056	12,864,027	2010	
0	64,377,535	44,425,888	562118	9,551,223	26,518	10,125,113	2009	141224
0	34,985,280	12,143,727	0	1,901,471	(1,964,181)	1,824,801	2013	
0	28,905,920	10,781,778	0	1,981,651	2,099,013	1,717,652	2012	الصناعية التجارية الزراعية / الإنتاج
0	13,485,684	5,239,963	0	784,739	1,179,040	818,790	2011	
0	15,611,521	5,588,797	0	396,531	(909,924)	381,772	2010	
0	11,511,579	5,527,250	0	(1,024,150)	(3,337,766)	(1,377,741)	2009	141009
0	1,946,443	308,370	416,357	(398,927)	(109,080)	(423,490)	2013	
0	2,358,013	351,980	344,057	(335,128)	88,861	(178,404)	2012	العالمية للصناعات الكيماوية
0	2,696,171	349,743	254,387	(88,211)	8,190	(166,992)	2011	
0	2,669,617	320,359	233,253	(200,641)	(282,841)	(200,832)	2010	
0	2,850,910	325,733	163,516	(197,141)	(181,920)	(191,254)	2009	141027
0	12,084,703	7,766,055	214,259	(255,589)	498,210	(174,544)	2013	
0	12,638,566	7,396,513	43,049	521,841	1,085,090	751,188	2012	الوطنية لصناعة الكلورين
0	12,061,697	7,864,858	156,805	301,486	1,193,995	295,854	2011	
0	11,842,375	7,753,608	99,799	336,895	803,908	373,996	2010	
0	11,566,494	7,810,362	141,752	264,444	1,804,301	210,058	2009	141054
0	29,586,193	6,121,428	1,138,381	2,351,400	(132,199)	3,266,617	2013	
0	25,624,729	5,652,545	1,342,981	1,695,325	1,299,515	2,706,513	2012	العربية لصناعة المبيدات والأدوية البيطرية
0	24,465,655	5,331,543	1,436,255	1,583,783	212,254	1,956,462	2011	
0	21,990,200	4,738,743	793,007	1,493,004	1,702,898	1,929,823	201	

							0	
0	20,573,100	4,714,188	1,112,183	1,516,974	454,915	1,920,971	2009	141209
0	12,740,997	7,128,506	400,706	96,521	(220,567)	258,868	2013	
0	11,850,243	7,139,318	464,476	119,927	228,313	271,468	2012	الصناعات البتروكيماوية الوسيطة
0	11,480,427	6,970,506	244,346	100,073	(1,033,588)	180,969	2011	
0	10,453,929	6,943,734	0	(57,573)	1,887,817	124,670	2010	
0	13,843,635	6,459,931	312,676	135,254	(391,482)	565,615	2009	141217
0	33,694,591	13,292,400	4,051,601	(220,445)	(1,053,021)	421,080	2013	
0	32,215,089	14,084,773	2,490,045	(2,169,010)	4,637,790	(1,222,110)	2012	الوطنية لصناعة الكوابل والأسلاك الكهربائية
0	38,251,719	14,564,988	4,997,492	(510,535)	1,636,697	267,483	2011	
0	36,558,121	11,996,067	2,724,975	807,943	1,051,676	1,134,236	2010	
0	36,438,278	12,060,010	3,181,378	1,309,569	1,608,036	1,878,559	2009	141039
0	50,850,798	21,137,961	467,946	(3,221,407)	(1,568,066)	(424,115)	2013	
0	50,689,843	22,673,039	2,506,354	(6,392,200)	15,183,513	512,864	2012	الشرق الأوسط للكابلات المتخصصة / مسك الأردن
0	67,374,192	24,061,166	4,654,724	(12,132,174)	1,840,769	(5,526,154)	2011	
0	85,123,791	24,403,749	5,579,886	(11,490,883)	26,748,217	(2,745,186)	2010	
0	120,912,234	26,215,034	0	(2,470,211)	(3,931,429)	5,677,785	2009	141059
0	54,586,633	19,796,971	4,697,379	1,069,312	4,892,167	1,469,251	2013	
0	59,171,207	21,421,696	6,304,689	200,331	2,346,733	658,083	2012	مصانع الكابلات المتحدة
0	64,933,470	23,130,395	7,582,770	(52,995)	(2,732,718)	250,099	2011	
0	54,251,190	24,742,648	5,935,991	589,067	(8,936,620)	1,004,153	2010	
0	45,934,387	25,848,687	10,009,019	370,155	(13,859,577)	(275,549)	2009	141215

0	7,444,045	1,691,388	711,876	154,926	656,115	(54,201)	2013	
0	8,033,485	1,706,846	1,073,664	57,076	(23,917)	23,114	2012	الأردنية لصناعة الأنابيب
0	7,668,513	1,810,395	893,655	225,810	1,960,958	312,432	2011	
0	9,038,222	1,858,003	1,906,459	64,726	1,925,169	158,536	2010	
0	10,628,477	1,759,771	2,232,090	393,143	(404,139)	572,629	2009	141019

0	52,637,480	13,733,281	711,876	2,324,134	6,410,884	2,757,804	2013	الباطون الجاهز والتوريدات الإنشائية
0	52,176,165	12,799,025	1,073,664	1,254,261	5,645,217	2,614,411	2012	
0	51,309,815	13,773,975	893,655	(538,642)	2,117,276	1,442,314	2011	
0	50,675,852	13,006,192	1,906,459	(506,935)	3,958,387	1,361,441	2010	
0	47,203,922	13,257,779	0	(212,173)	3,186,723	544,658	2009	141065
0	20,314,225	4,752,996	1,096,255	862,477	2,259,848	1,305,549	2013	العربية لصناعة المواسير المعدنية
0	22,369,497	4,227,427	1,203,870	2,018,728	(727,913)	2,478,037	2012	
0	18,198,293	3,669,305	1,276,102	2,070,109	2,378,487	2,300,599	2011	
0	17,903,947	3,317,483	1,074,660	1,612,645	1,435,922	1,841,328	2010	
0	17,213,034	3,406,358	0	1,417,388	1,901,573	1,669,895	2009	141098
0	6,705,186	1,629,913	0	393,105	1,934,228	576,881	2013	مصانع الزيوت النباتية الأردنية
0	7,935,255	1,768,930	0	30,001	698,243	221,260	2012	
0	8,508,037	1,924,514	0	(516,007)	781,169	(171,812)	2011	
0	10,052,145	1,467,510	0	(986,823)	2,906,458	(635,558)	2010	
0	13,433,178	1,581,147	0	(805,552)	1,126,071	(277,953)	2009	141141
0	15,446,293	10,174,918	541,464	(1,680,844)	1,442,887	(215,397)	2013	مصانع الورق والكرتون الأردنية
0	17,189,616	11,166,354	592,939	(980,315)	221,772	(316,788)	2012	
0	18,038,114	12,203,819	554,194	28,894	(249,049)	49,479	2011	
0	17,460,989	12,744,800	783,901	(2,114,717)	1,321,621	(849,483)	2010	
0	19,060,808	14,180,287	728,539	(707,600)	937,553	(410,794)	2009	141017
0	1,511,192	1,059,972	0	68,124	41,271	(88,871)	2013	اللؤلؤة لصناعة الورق الصحي
0	1,519,815	1,108,767	0	133,715	242,527	(92,835)	2012	
0	3,314,357	1,146,879	0	131,476	95,502	(99,446)	2011	
0	3,407,121	1,197,920	0	108,664	216,533	(115,368)	2010	
0	3,901,326	1,272,594	0	137,639	592,905	(118,135)	2009	141081
0	14,810,863	5,531,806	1,034,996	2,008,972	3,137,004	3,011,041	2013	الحياة للصناعات الدوائية
0	13,818,230	5,620,854	1,328,415	1,714,657	1,081,922	2,296,382	2012	
0	12,521,447	5,554,711	1,047,59	923,323	1,572,574	1,120,103	201	

			6				1	
0	12,119,603	5,736,222	1,037,823	500,937	550,059	570,896	2010	
0	12,512,041	5,956,831	939,753	501,452	371,827	649,299	2009	141210
0	66,926,446	5,700,429	854,622	(1,774,213)	3,846,770	(1,454,943)	2013	
0	69,088,382	6,251,687	2,134,215	(1,516,802)	2,830,324	2,343,079	2012	الأردنية لإنتاج الأدوية
0	73,464,579	7,025,280	3,215,287	1,946,334	(3,275,855)	5,561,171	2011	
0	61,009,428	13,448,262	1,295,826	2,293,468	3,308,141	814,175	2010	
0	60,263,606	14,589,451	1,007,586	2,976,497	4,197	(1,653,217)	2009	141204
0	105,550,623	30,833,759	9,939,278	5,022,413	(2,244,684)	9,551,134	2013	
0	86,367,258	21,801,189	3,845,258	(3,575,066)	12,918,127	1,292,469	2012	دار الدواء للتنمية والاستثمار
0	90,284,198	12,085,962	6,046,976	(5,777,814)	3,076,285	441,922	2011	
0	100,014,434	12,851,786	7,005,942	9,160,594	5,582,436	4,801,330	2010	
0	89,232,602	11,676,633	4,600,952	6,078,019	(1,421,663)	6,484,225	2009	141012
0	98,166,419	21,008,233	0	3,509,287	871,592	4,767,336	2013	
0	71,687,088	23,021,578	0	3,343,419	(2,229,246)	2,606,793	2012	مصانع الاتحاد لإنتاج التبغ والسجائر
0	56,240,396	21,372,739	0	(994,608)	4,466,200	1,708,509	2011	
0	60,548,386	21,797,829	0	2,511,476	(1,422,522)	2,657,370	2010	
0	61,627,865	22,264,159	0	1,171,197	7,038,550	2,162,964	2009	141074

0	18,757,996	5,993,283	2,415,947	725,291	463,692	828,834	2013	
0	16,987,704	5,749,001	2,438,573	553,203	3,621,180	667,943	2012	العربية لصناعة الألمنيوم/آرال
0	16,897,783	5,338,624	3,006,659	627,355	(434,846)	690,950	2011	
0	16,879,973	6,167,543	3,170,284	389,889	388,169	473,961	2010	
0	15,768,954	6,361,003	2,534,758	408,311	3,183,181	686,526	2009	141006
0	97,701,774	17,994,544	178,976	27,994,900	27,879,987	29,605,697	2013	
0	67,873,197	18,350,901	178,522	20,959,698	25,029,317	21,109,438	2012	الإقبال للاستثمار
0	67,662,846	14,906,992	295,216	21,270,674	29,650,948	17,212,146	2011	
0	85,687,889	31,202,080	4,292,465	15,977,511	22,142,712	17,212,254	2010	

0	86,278,940	31,150,356	1,407,563	9,895,393	16,678,879	12,856,970	2009	141048
0	5,692,898	1,435,516	39,441	(511,190)	666,564	(302,617)	2013	الألبسة الأردنية
0	6,455,539	1,550,989	36,194	(63,175)	(749,672)	159,242	2012	
0	5,506,156	1,638,224	0	(228,409)	(27,918)	(52,096)	2011	
0	5,377,090	1,550,265	0	(146,946)	(454,053)	(15,570)	2010	
0	5,701,294	1,636,475	0	(387,394)	744,992	(136,620)	2009	141213
0	7,866,787	573,574	0	756,396	(958,079)	(405,223)	2013	مجموعة العصر للاستثمار
0	8,696,702	591,293	0	336,935	803,703	(325,384)	2012	
0	7,937,468	613,991	0	261,162	(241,403)	(273,090)	2011	
0	8,004,802	641,704	0	176,893	(280,780)	(368,169)	2010	
0	8,079,902	813,766	0	(335,187)	114,279	(248,837)	2009	131097
0	10,563,620	4,205,878	0	364,103	1,179,172	458,308	2013	الإقبال للطباعة والتغليف
0	10,004,670	3,861,599	57,983	320,496	250,502	399,160	2012	
0	8,808,838	3,418,209	67,349	271,960	611,484	353,825	2011	
0	8,463,873	3,674,317	0	152,422	464,940	208,623	2010	
0	8,312,529	3,849,903	17,137	(98,731)	(225,303)	(99,896)	2009	141100
0	51,514,820	39,427,719	1470070	150,343	(2,561,990)	(1,675,378)	2013	الأردنية لتجهيز وتسويق الدواجن ومنتجاتها
0	45,570,193	37,215,849	1,039,209	190,502	4,307,122	(1,256,633)	2012	
0	41,094,324	32,083,832	1,141,325	150,554	(3,493,562)	(1,051,801)	2011	
0	33,426,175	27,735,699	643109	75,766	(1,052,046)	(1,238,532)	2010	
0	28,408,444	24,904,405	189,737	(879,319)	(840,610)	(778,493)	2009	141002
0	25,212,947	6,630,929	0	1,545,717	2,775,440	1,290,679	2013	الاستثمارات والصناعات المتكاملة
0	25,421,705	7,294,925	0	2,001,130	1,562,718	1,838,065	2012	
0	24,951,539	7,093,052	0	1,904,283	2,805,357	1,738,139	2011	
0	26,781,428	7,774,574	0	2,725,336	3,295,340	2,892,438	2010	
0	26,101,483	7,995,167	0	1,230,667	3,345,926	1,738,572	2009	141029

الشركة	السنة	صافي الربح التشغيلي	التدفق النقدي من العمليات التشغيلية	التغير في إيرادات الشركة	التغير في حسابات تحت التحصيل	العقارات والممتلكات والآلات	إجمالي أصول الشركة	الخطأ العشوائي
المجموع	2013	186,586,490	189,014,340	153,797,165	39,506,569	1,274,253,180	3,373,529,193	0
	2012	408,978,786	312,529,461	337,483,002	33,824,789	1,297,738,357	3,249,437,322	0
	2011	616,166,067	556,389,753	569,470,539	42,777,633	1,275,412,081	3,318,772,859	0
	2010	296,812,454	321,750,183	283,301,472	40,042,309	1,244,960,569	2,883,517,617	0
	2009	358,270,186	424,827,704	306,443,466	29,140,757	1,098,912,286	2,733,270,278	0

The Impact of Internal Audit on Earnings Management in the Industrial Companies Listed in Amman Bourse

Prepared by

Ahmad Y. Abu Jebril

Supervised by

Prof. Ali A. Thuneibat

<u>Abstract</u>

This study aimed to investigate the impact of internal audit on earnings management in industrial companies listed in Amman Bourse. More specifically, the study investigated the impact of internal audit independence, competence, professional care and audit scope on earnings

management. To achieve the objectives of the study, the researcher analyzed the financial statements of a sample of 33 industrial companies publicly listed in Amman Bourse to measure the dependent variable (earnings management). Additionally, a questionnaire was designed and administered to 66 internal auditor working in these companies to measure the independent variables. To measure the impact of the independent variables on the dependent variable the researcher used descriptive statistics including means and standard deviations and multiple regression.

The study revealed several results; the main results show that there is a statistically significant effect for internal audit function on earnings management. More specifically, there is a statistically significant effect for internal audit independence, competence, professional care and audit scope on earnings management for the industrial companies listed in Amman Bourse In other words the greater the independence, competence, professional care and audit scope the lesser the exercise of earnings management.

Based on the conclusions of the study, the researcher recommended a set of recommendations including the need to enhance the awareness by the authorities concerned in Amman Bourse about the risks that may result from the earnings management practices, and the need to increase the effectiveness of the oversight role of the internal audit departments in industrial companies in order to reduce earnings management practices.

The Impact of Internal Audit on Earnings Management in the Industrial Companies Listed in Amman Bourse

Prepared by

Ahmad Y. Abu Jebril

Supervised by

Prof. Ali A. Thuneibat

A thesis submitted in partial fulfillment of the requirements for the degree of MA in Accounting

The Deanship of Scientific Research and Graduate Studies

Zarqa University

Zarqa – Jordan

April. 2015